

جامعة صنعاء
كلية الشريعة والقانون

التشريع الضريبي اليمني

دكتور
محمد رفعت عبد الوهاب
استاذ القانون العام المساعد
جامعة الاسكندرية
رئيس قسم القانون العام
جامعة صنعاء
سابقا

دكتور
بهاء صبحي محمد عجبلة
رئيس قسم القانون
العام

دكتور
أحمد عبد الرحمن شيرازي
وكيل كلية الشريعة
والقانون

حقوق الطبع محفوظة للمؤلفين
١٤٠٧ هـ - ١٩٨٧ م

التشريع الضريبي اليمني

دكتور
محمد رفعت عبد الوهاب
استاذ القانون العام المساعد
جامعة الاسكندرية
رئيس قسم القانون العام
جامعة صنعاء
سابقا

دكتور
نحاصم رعد عجيله
رئيس قسم القانون
العلم

دكتور
أحمد عبد الرحمن شيرازي
وكيل كلية الشريعة
والقانون

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مقدمة تمهيدية

يطلق القانون الضريبي ويراد به -- عادة -- مجموعة التشريعات الضريبية المطبقة في بلد معين في وقت معين . وتتفق القوانين الضريبية هذه من حيث تعدد الضرائب المكونة لها ، ولكنها تختلف في مقوماتها وعناصرها تبعاً لتأثرها بمجموعة من العناصر الاقتصادية ، والاجتماعية ، والإدارية ، والفنية .

والضريبة كما أنها علم ، فلها فن أيضاً :

أما علم الضريبة ، فإن البحث فيه يستهدف التعرف على القواعد التي ينبغي الاستناد إليها لتوزيع الأعباء العامة على المواطنين توزيعاً عادلاً .

-- والتعرف على تلك القواعد يتم بوسيلتين : --

-- وسيلة عقلية : عن طريق أعمال العقل والتفكير . ووسيلة تجريبية أي أعمال التجربة لكشف القاعدة المثالية .

ولذلك يقال عن القواعد العامة للضريبة أنها قواعد عقلية تجريبية مثالية وهكذا يكون علم الضريبة مرحلة أولى سابقة على فن الضريبة .

أما الفن الضريبي فهو تلك المرحلة التي تأتي لاحقة على مرحلة علم الضريبة ، لأن الفن الضريبي ما هو إلا التجسيد العملي للقواعد العامة التي يتوصل إليها عن طريق البحث العلمي الحر لتصبح أسساً لنظام ضريبي ملزم وفق ما تقتضيه حاجة الدولة ومصالحها العليا . وبمعنى آخر فإن الفن الضريبي هو المرحلة التي تجعل من القواعد العلمية قواعد وضعية واضحة المضمون محددة الهدف .

وإذا كان مضمون الفن الضريبي هو تجسيد القواعد العلمية الضريبية وصياغتها في قواعد وضعية ، فليس معنى ذلك إبراز هذه القواعد العلمية عن طريق التشريع فحسب . بل ان أحكام القضاء الضريبي ومجلد الفقهاء في الحدود التي يهدف فيها إلى اظهار القاعدة الضريبية الوضعية ، هما أيضا من وسائل الفن الضريبي .

وفي ضوء ما تقدم ، يمكننا القول أن هناك مبادئ عامة مشتركة بين التشريعات الضريبية المختلفة تتكون منها أصول القانون الضريبي . وقد أضحى التعرف على هذه الأصول أمراً لازماً ، ومقدمة ضرورية للدراسة الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية المختلفة ، لأن هذه الأخيرة تستند إلى تلك الأصول .

وتطبيقاً لما قلناه فإننا سنقسم هذه الدراسة إلى ثلاثة أبواب : تخصص الأول منهما للدراسة الأسس العامة للقانون الضريبي ، ثم نتناول في البابين الثاني والثالث بالشرح الفقهى للقوانين الضريبية الثمنية .

البَابُ الأولُ

الأسس العامة للتشريع الضريبي

دكتور / محمد عبد الرحمن هادي

الفصل الأول الجوانب القانونية للضريبة

نتناول تحت هذا الفصل ماهية الضريبة ، فنعرفها ونبين الفرق بينها وبين الرسوم والأثمان . وهذا ما خصصنا له المبحث الأول ، ثم نتناول ذاتية القانون الضريبي فنبين موقع القانون الضريبي بين فروع القانون الأخرى ، ثم نتكلم عن مصادر القانون الضريبي وكيفية تفسيره وهذا ما خصصنا له المبحث الثانى ، وأخيرا نتناول سريان القانون الضريبي من حيث المكان والزمان ، وهذا ما خصصنا له المبحث الثالث .

المبحث الأول

ماهية الضريبة

شهدت الضريبة خلال مراحل التاريخ تطورا ملموسا من جميع جوانبها : فبعد أن كانت الضريبة هى مجرد مساعلة اختيارية للحاكم يدفعها الممول مختاراً بالقدر الذى يريده أصبحت بعد ذلك فريضة اجبارية تقررها الدولة وتحدد مقدارها ضمانا لاستمرار وجودها .

وبعد أن كان الأساس الذى تستند إليه الضريبة هو أنها مقابل للخدمات التى تؤديها الدولة لصالح الفرد ، أو أنها قسط تأمين مقابل حماية الدولة له ، أضحى أساس الضريبة أنها ظاهرة يفرضها واجب التضامن بين جميع أفراد المجتمع .

وبعد أن كان هدف الضريبة هو هدف مالى بحث أمسى هذا الهدف - بجانب دورها المالى - هو أنها أداة لتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية أى أنها صارت أداة طيعة لتحقيق أهداف الدولة .

ويلاحظ أنه قد ظهرت إلى جانب الضريبة أنواع أخرى كموارد مالية

للدولة هي الرسوم والضرائب ، وهي تتفق مع الضريبة في جوانب معينة ،
وتختلف معها في جوانب أخرى .

ولما كان الأمر كذلك فأننا سنبدأ أولاً بتعريف الضريبة ، ثم نعقب
بتعريف الرسم والضمن ونبين التفرق بينهما وبين الضريبة .

المطلب الأول

تعريف الضريبة

اختلفت تعريفات كتاب المالية العامة والتشريعات الضريبية للضريبة .
وذلك تبعاً لتعدد جوانب الضريبة ، واستثار بعض هذه الجوانب لتسليط
النور عليها ^(١) .

فالضريبة كما سبق البيان - مورد مالي هام للدولة . كما أنها أداة سيادية
وإقتصادية ، ووسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية ، ورافد للدفع عجلة التنمية
ووثبات الاقتصاد القومي .

(١) من هذه التعريفات على سبيل المثال لا الحصر :

(أ) تعريف الدكتور عامر عظم القلي يقول أن الضريبة (استطاع جبري تجريبه الدولة في
موارد الوحدات الاقتصادية الخاضعة بقصد تغطية الأعباء العامة وتوزيع هذه الأعباء
بين الوحدات المذكورة طبقاً لقدرتها التكاليفية) . ويوضح هذا التعريف أن الضريبة
ثلاثة عناصر هي : أن الضريبة استطاع جبري ، وأن عنها هو تغطية النفقات العامة ،
وأن عنها يجب أن يتناسب مع القدرة التكاليفية للوحدات الاقتصادية المختلفة .
راجع مؤلفه : المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي ، طعة ١٩٧٢ م ، دار النهضة
مصر ، القاهرة ، ص ٩٧ .

(ب) تعريف الدكتور عبد العزيز السقاوي القلي يقول عن الضريبة أنها « مبلغ من المال
تستطع الدولة جبراً وبدون مقابل تقويل احتياجاتها ، وتقرض على الممولين (قوى
الشخصية المعنوية والطبيعية) تبعاً لقدرتهم التكاليفية » .
أنظر مؤلفه : نظريات المالية العامة والنظم المالي في الجمهورية العربية المتحدة . طعة ١٩٨٤
ص ١٩٠ .

(ج) تعريف الدكتور عبد الكريم صاقي يركبات القلي يقول عنها أنها « استطاع تقلي جبري
نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لقدرته التكاليفية مساهمة في الأعباء
العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة » .

راجع مؤلفه مع آخرين : دراسات في نظم الضريبة سنة ١٩٧٥ م ص ٧ .

وفي ضوء الجوانب المختلفة للضريبة يمكننا تعريفها بأنها (اقتطاع نقدي جبري نهائي تجريه الدولة على موارد الممول الذي يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق أهداف الدولة .

فهذا التعريف يبرز لنا العناصر التالية :

١ - أن الضريبة اقتطاع نقدي . وذلك خلافا لما كان عليه الحال في الزمن الماضي حيث كانت الضريبة تجبي عينا . والسبب في ذلك هو سيادة الاقتصاد في الزمن الحاضر من ناحية ، وظهور العيوب العديدة التي كانت تكثف الضريبة العينية وأهمها صعوبات الجباية العينية من ناحية أخرى .

غير أن هذا المبدأ ليس مطلقا . إذ ترد عليه استثناءات فتجبي الضريبة عينا وذلك فقط بقصد تحقيق أهداف محددة .

٢ - أن الضريبة اقتطاع جبري ونهائي : وقد أصبحت كذلك نتيجة للتطور الذي شهدته على مر العصور . وهي بذلك تختلف عن الضريبة في الماضي عندما كانت فريضة اختيارية ، حيث تأكدت صفتها الجبرية النهائية كعبء عن سيادة الدولة ، ومظهر لمبدأ التضامن بين الأفراد تحقيقا لمصالح المجتمع .

كما أن صفة الجبر في الضريبة تفرقها عن غيرها من الموارد المالية الاختيارية، القروض غير الجبرية ، حيث تشجع الدولة الأفراد على الاكتاب في القرض عن طريق التمتع ببرد اليئصل وسداد ريع المال . وتختلف أيضا عن الهبات والتبرعات الطوعية التي تقدم لبعض الأشخاص المعنوية العامة .

وأخيرا فإن الضريبة تختلف مع بعض أنواع الموارد التي تتوافر فيها صفة الإجبار ، كالقروض الإجبارية ، ذلك أن الحكومة - تتعهد بالنسبة كهذه الأخيرة دون الضريبة - بدفع قيمة القروض مضافا إليها أرباح المال .

وتجدر الإشارة في هذا المقام أن الضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بقانون وما دام الأمر كذلك فإن أحكام قوانين الضريبة لا تلزم الأفراد وحدهم بل تلزم أيضا الدولة ، ولذلك ينبغي أن تكون قرارات السلطة

التجديدية الصائغة بخصوص الضرائب مطابقة للقانون ، وإلا كانت معرضة للنظر فيها من قبل القضاء المختص لأن هذه القرارات هي قرارات إدارية ، وليست عملا من أعمال السيادة التي يتمتع على المحاكم النظر فيها والحكم بالغاها .

٣ - الضريبة تفرض بلا مقابل حسب مقطرة الممول التكليفية :

وهذا هو المبدأ السائد الآن ، فقد كانت الضريبة تؤسس فيما مضى على فكرة المقابل الذي يحصل عليه الفرد أو النفع الذي يعود عليه ، إذ أن القائلين بهذه النظرية كانوا يفترضون وجود عقد مالي بين الفرد والدولة يلتزم الفرد بمقتضاه بدفع الضريبة مقابل التزام الدولة أن تقدم له المنافع والخدمات . والقائلون بهذه النظرية وإن اتفقوا في الأساس أي على فكرة العقد ، فأهم قد اختلفوا في تحديد طبيعة العقد ، كما تباينت تفسيراتهم لفكرة المنفعة .

فبالنسبة لتحديد طبيعة العقد ، فإن البعض منهم قد وصف العقد على أنه عقد تأمين في حين صنفه البعض الآخر على أنه عقد بيع خدمات .

أما ما يتعلق بتفسير فكرة المنفعة ، فقد ذهب البعض إلى أن فكرة المنفعة تقتضي المساواة بين مجموع ما يدفعه الفرد من ضرائب ومجموع ما يحصل عليه من خدمات .

وغير آخرون مبتأ المنفعة على أن تناسب إجمالي الضرائب التي يدفعها مختلف الأفراد مع إجمالي المنافع التي تعود عليهم من خدمات الدولة ، وذلك دون النظر إلى كل فرد على حده . وأخيرا نادى البعض بضرورة توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع بما يتناسب مع المنفعة التي تعود على كل منهم .

وهذه النظرية القائمة على أساس فكرة المنفعة وافترض العقد المالي بين الفرد والدولة قد واجهت نقلا شديدا أدى إلى إسقاطها ، ومن أهم أوجه النقد الموجه إلى هذه النظرية ما يلي :

(أ) أن العقد بين الفرد والدولة هو عقد افتراضي لا وجود له في الواقع ، ذلك إنه لم يقم أى دليل تاريخي على حصول تعاقد حقيقي بين الفرد والدولة لا على النطاق السياسي ولا على النطاق المالي .

(ب) أن هذه النظرية لو أمكن تطبيقها على النشاط الخاص فإن من المتعذر تطبيقها على النشاط الحكومي ، لأن لهذا الأخير طبيعته وأهدافه ووسائله الخاصة به والتي تختلف تماما عن طبيعة وأهداف ووسائل النشاط الخاص .

(ج) أنه من المتعذر إن لم يكن من المستحيل قياس المنفعة التي تعود على كل فرد أو تحديد نصيبه من الخدمات التي تقدمها الدولة .

(د) تتعارض هذه النظرية مع مفهوم العدالة ، لأنها تمحرف بحقوق الطبقات الفقيرة الغير قادرة على دفع الضرائب ، ذلك أن مؤدى هذه النظرية قصر المنافع والخدمات التي تقدمها الدولة على الطبقات الغنية القادرة على دفع الضرائب .

(هـ) وأخيرا فإن هذه النظرية لا تستطيع أن تقدم تفسيراً منظماً لمسألة تحمل الأجيال الحالية عن طريق الضرائب لأعباء أجيال ماضية .

هنا وبعد أن تهاوت النظرية القائمة على أساس فكرة المقابل تحت وطأة الانتقادات السابقة ، برز إلى السطح المبدأ السليم السائد الذي يسند حق الدولة في فرض الضرائب إلى فكرة التضامن الاجتماعي ، ويقرر توزيع عبئها حسب المقدرة التكاليفية للممول .

٤ - تفرض الضريبة بقصد تحقيق أهداف المجتمع بالإضافة إلى تغطية النفقات العامة :

ويعتبر هذا العنصر من أهم عناصر الضريبة ، وقد كان الفكر التقليدي ينظر إلى الضريبة على أن هدفها الأوحيد هو جمع المال ، متجاهلا ما يمكن أن يكون للضريبة من آثار اقتصادية واجتماعية تستطيع أن تحقق أهداف الدولة في هذين المجالين .

وقد صيغت خصائص الضريبة في ضوء حيادها والهدف المالى لها بما يحقق هذا الهدف .

ومن أهم تلك الخصائص ما يلى : -

(ا) عمومية الضريبة : فلا تجوز أن تقتصر على فئة دون أخرى .

(ب) أن تكون للضريبة ثابتة لا تتغير بتغير مستوى النشاط .

(ج) أن يكون وقع الضريبة خفيفا على الممول وتتلائم في تحصيلها مع ظروفه ولا يشوبها التعقيد بحيث يذنب أن تكون الضريبة واضحة لديه بشكل لا غموض فيه .

(د) الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة حتى لاتستهلك الإدارة المكلفة بالجباية جانبا هاما من حصيلها .

والواقع أن التصور النظرى لحياد الضريبة بما ترتب عليه من نتائج يصعب تطبيقه عملا . فالضريبة وأن كان الهدف منها ماليا إلا أن لها آثارها الأخرى رغبت الدولة أو لم ترغب ، بل أن فكرة الحياد المطلق لم تتحقق في أى عصر من العصور .

ولذلك نجد أن الفكر الحديث قد تخلى عن مفهوم الحياد المطلق للضريبة واعتنق مبدأ الحياد النسبى معترفا بأن للضريبة آثارها الاقتصادية والاجتماعية .

فالضريبة في المجال الاقتصادى أضحت أداة من أدوات توجيهية وتأثيرها فيه يأخذ عدة صور ، فمثلا تساهم الضريبة في مكافحة ظاهرتى الانكماش الاقتصادى والتضخم المالى : ففي فترات الانكماش الاقتصادى تتبع الدولة عادة سياسة مالية لانعاش الاقتصاد . وأهم وسائل هذه السياسة هى الضرائب ، إذ تعتمد الدولة إلى تخفيض فئاتها على الأفراد بغية رفع مؤشر طلبهم على الاستهلاك ، وتخفيضها أيضا على المشروعات تشجيعا لها على التوسع فى الاستثمار وتذليل الصعوبات التى تقابلها ، ونتيجة ذلك هو زيادة الطلب الكلى ورفع مستوى التشغيل وبالتالي تجاوز الانكماش إلى الانتعاش الاقتصادى .

وبالمثل إذا كان هناك تضخم يهدد قيمة العملة بالمهبوط ، فتلجأ الدولة إلى رفع الضرائب بغية امتصاص الجزء الفائض من المال وتحقيق التوازن الاقتصادى .

ومن صور استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية أن تفرض الدولة - على سبيل المثال - ضريبة مرتفعة على السجائر بهدف التقليل من استهلاكها حفاظاً على الصحة العامة .

وهكذا فإن الضريبة لا تعد أداة لتحقيق الأهداف المالية فحسب ، بل يمكنها أن تكون أداة فعالة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .

ولكى قد يحدث فى حالات معينة تعارض فى الأهداف مما يتطلب تنسيقاً وتحديدأ للأولويات المرغوبة .

المطلب الثانى

الرسوم والأثمان والفرق بينهما وبين الضرائب

الرسوم هى تلك التى تدفع مقابل الخدمات معينة ، أو بمعنى آخر مقابل منفعة خاصة تعود على دافع الرسم من خدمة تؤديها له السلطة العامة ، وذلك كرسوم بعض الحدائق والمتاحف .

ولم تعد للرسوم أهمية كبيرة كمورد مالى فى العصر الحديث ، وذلك نظراً للتطور الذى حدث فى نظرة الأفراد إلى وظائف الدولة . فالدولة وفقاً للنظرة الحديثة يقع على عاتقها واجب توفير الرفاهية للأمة مجاناً . وإذا اقتضى الحال تقاضى رسم مقابل هذه الخدمات فينبغى أن يكون يسيراً بحيث يكون هذا الرسم أقل من المنفعة التى تعود على المستفيدين من هذه الخدمات . ويكون الإنفاق عليها من حصيلة الضرائب التى تدفعها الطبقات الغنية حتى تتحقق العدالة الاجتماعية وحتى لا تضار الطبقات الفقيرة .

أما الأثمان فهى المبالغ النقدية التى يدفعها الأفراد نظير الحصول على بعض الخدمات التى تؤدى بواسطة المرافق العامة التجارية .

ويختلف الثمن عن الرسم في أن الثمن أو المقابل النقدي يساوى أكثر بقليل من تكلفة الخدمة الفعلية ، ولكنه يتفق مع الرسم في أن المحصلة النهائية لهذه الأثمان لا تشكل إلا أهمية محددة كورد مالى للدولة ، وذلك لأن الأرباح التى تجنيها المرافق العامة ضئيلة جداً نظراً لأن المرافق العامة لا تسعى أساساً إلى تحقيق الربح .

هذا وتتفق الرسوم والأثمان مع الضريبة في أوجه وتختلف معها في أوجه أخرى كما يتضح لنا فيما يلي :

أولاً - أوجه الاتفاق والاختلاف بين الرسم والضريبة :

بينما أن الضريبة فريضة جبرية تبنى على أساس مقدرة الممول على الدفع بغض النظر عن المنافع التى تعود عليه ، وأن الرسم مساهمة ترتبط بالنفع والمقابل ، وقد يبدو لأول وهلة في ضوء هذا البيان - أن التمييز بين الضريبة والرسم يسير وسهل . غير أنه سيتضح لنا أن الرسم وإن اختلف مع الضريبة في أوجه فإنه يتفق معها في أوجه أخرى ولكن قبل أن نبين أوجه الاتفاق والاختلاف بينهما أود أن أقدم الملحوظة التالية :

- أن كثيراً من التشريعات الضريبية تخلط بين اصطلاحى الرسم والضريبة فتستخدم اصطلاح الرسم على الضريبة أو العكس مع أن لكل منهما خصائصه . فالرسوم الجمركية مثلاً ورسوم الدمغة ما هى في الواقع إلا ضرائب غير مباشرة بكل قواعدها .

والوضع السليم أن تسمى باسمها الحقيقي فيطلق عليها ضرائب جمركية وضرائب الدمغة .

١ - أوجه الاتفاق بين الضريبة والرسم :

تتفق الضريبة مع الرسم في عدة جوانب نبينها فيما يلي :

(أ) يتفقان في أن كلا منهما فريضة نقدية تدفع بصفة نهائية لصالح الدولة .

(ب) تخضع كل من الضريبة والرسم لنظام قانوني معين ، يحدد كيفية إنشاءها والمطالبة بها والمنازعات التي تثار بشأنها . كما تفرد الدولة بتحديد هذا النظام القانوني وتمتع بامتياز في سبيل تحصيلها .

(ج) تتطلب بعض التشريعات ضرورة صدور قانون لقرض كل منهما .

٢ - أوجه الاختلاف بينهما :

(أ) تختلف الضريبة عن الرسم في عنصرى الإجبار والمقابل . فالرسم يبدو فيه عنصر الاختيار ظاهرياً على خلاف الضريبة ، وذلك لأن الرسم يدفع - كقاعدة عامة - مقابل النفع أو الخدمة التي تقدمها الدولة وباستطاعة الفرد أن يمتنع عن طلب الخدمة حتى لا يدفع الرسم ، في حين أن الضريبة - كقاعدة عامة - تدفع جبراً دون نظر إلى المقابل والواقع أن التدقيق في الأمر يكشف أن الإجبار والمقابل لا يفرقان كلياً بين الرسم والضريبة ، فهناك العديد من الخدمات الجبرية التي يلتزم الفرد بدفع رسوم عنها الأمر الذي يظهر الجبر والإلزام في تأدية هذه الرسوم قانوناً ومثال ذلك رسوم النظافة ، وهناك أيضاً نوع من الإجبار المعنوي ، وذلك في حالة ما إذا كانت الدولة تحتكر تقديم الخدمة وحينئذ يكون الاختيار ظاهرياً ، لأن امتناع الفرد عن طلب الخدمة ما هو إلا تضييع لمصالحه .

وإذا كانت الرسوم يمكن أن تظهر فيها صفة الإجبار كما تقدم بحيث تقربها من الضريبة ، فإن الضريبة نفسها قد يتوافر فيها عنصر الاختيار ، إذ بإمكان الفرد أن يمتنع عن مزاوله النشاط الخاضع للضريبة ويسعى إلى نشاط آخر وبذلك تقرب الضريبة من الرسم .

أما المقابل فيبرز كميز رئيسي بين الضريبة والرسم ، وذلك لأن الرسم يتيح لدافعه الحصول على مقابل مناسب وفوري خلاف الضريبة .

ومع ذلك فإن المقابل في الرسم يشير صعوبة تتعلق بكيفية تحديده فلا يمكن

الأخذ بمعيار نفقة الخدمة لأن هذه النفقة قد تكون من الضخامة بحيث يعجز المتفعون عن تغطيتها ، ولذلك نجد أن كثيراً من الخدمات تقدم للمتفعين بطريق شبه مجاني ويتم تمويلها بواسطة الضريبة . كما أن ربط مقدار الرسم بتكلفة الخدمة قد يدفع مع علم ثبات النفقة عليها إلى تذبذب سعر الرسم ارتفاعاً وانخفاضاً .

(ب) يختلف الرسم مع الضريبة في دور كل منهما التويلي . فالرسم لا يمول إلا نفقة الخدمة التي يدفع مقابلها أو جزء منها فقط ، في حين أن الضريبة يمكن أن تمول كل الخدمات دون تمييز ، لأنها أداة رئيسية في إيرادات الدولة .

(ج) وأخيراً يختلف الرسم عن الضريبة من حيث أن الضريبة ترتبط بمقدرة الفرد على الدفع الأمر الذي يحقق العدالة الضريبية ، أما الرسم فإنه قد يخل بالعدالة لأن الخدمة التي تقدم مقابلها له ستقتصر على القادرين على الدفع دون المحتاجين إليها .

ثانياً - الثمن والضريبة :

يتفق الثمن مع الضريبة في كونه مصدراً لإيرادات الدولة ، خصوصاً بعد اتساع القطاع العام وازدياد أهميته وتدخل الدولة في المجالات الاقتصادية . كما أن الثمن يمكن أن يستخدم لتحقيق أهداف محددة للدولة . ولكنه يختلف مع الضريبة في فكرة المقابل ، لأن الثمن يدفع مقابل خدمة خلافاً للضريبة ، وكذلك الشأن في استخدام الأسلوب الجبري لتحصيل الضريبة . وخضوع هذه الأخيرة لقواعد وأسس معينة في إصدارها وتقديرها خلافاً للثمن .

المبحث الثاني

ذاتية القانون الضريبي

أين موقع القانون الضريبي من فروع القانون الوضعي وما هي مصادره؟
هذا ما سنتدرسه في مطلبين :

المطلب الأول

موقع القانون الضريبي بين فروع القانون الوضعي :

من المعلوم أن القواعد القانونية التي تنظم العلاقات التي تكون الدولة طرفاً فيها باعتبارها صاحبة السيادة والسلطان تعتبر من قواعد القانون العام .
والقانون المالي بصفة عامة باعتباره ينظم ميزانية الدولة والضرائب والقروض العامة - وكلها مسائل تظهر فيها الدولة كمثلة للجماعة - يعتبر من فروع القانون العام ولا يخضع لقواعد القانون الخاص .

وبناء على ما تقدم ، فإن القانون الضريبي ، وهو ذلك الشطر من القانون المالي يضم مجموعة القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالأفراد في شئون الضرائب أو هو ذلك الفرع من فروع القانون العام الذي ينظم حقوق الخزانة وينظم سلطاتها وعلاقاتها بالأفراد .

وكان القانون الضريبي إلى عهد غير بعيد يعتبر أحد موضوعات القانون الإداري وجزء منه ، ولكنه أخذ يستقل شيئاً فشيئاً عن ذلك القانون حتى سلم الفقه والقضاء باستقلاله وأن له ذاتيته التي تجعل منه فرعاً من فروع القانون العام ، ومع ذلك فإن الروابط التي تربطه بالقانون الإداري لا تزال قوية ولاسهل إلى إنكارها ، فالقانون الضريبي يعني بأمر الممولين فقط في حين يعني القانون الإداري بالمواطنين جميعاً ، ومن ثم فإن المحكومين بالقانون الضريبي يدخلون في دائرة المحكومين بالقانون الإداري :

ولما كان القانون الإداري ينظم مرافق الدولة ومصالحها ، فإن القانون الضريبي قد يرجع إليه في كثير من مسائله ، فمثلاً ينظم القانون الإداري القضاء

الإدارى وقد يكون هذا القضاء مختصاً بالنظر فى المنازعات الضريبية كلها أو بعضها على الأقل .

وبالإضافة إلى روابط القانون المالى بالقانون الإدارى ، فإن للقانون الضريبى صلة وثيقة بكثير من فروع القانون العام الأخرى ، فكثيراً ما تتضمن هذه الفروع أصولاً للقانون الضريبى أو قواعد يتقيد بها .

فالقانون الدستورى ينظم قاعدة مشروعية الضريبة ، ويحدد الجهة صاحبة الاختصاص بإنشاء الضرائب والرسوم ، والقانون الجنائى يكفل تنفيذ قوانين الضرائب ولوائحها . كما أن القانون الدولى العام يحتوى على كثير من المسائل ذات الصيغة الدولية ، وذلك كما فى مسألة التنازع الدولى فى الاختصاص الضريبى وهو الأمر الذى اكتسب أهمية كبيرة واختص بعناية الدول فعقدت المؤتمرات بشأنه وأبرمت المعاهدات التى خلقت مجموعة القواعد الاتفاقية الخاصة بالقانون الضريبى .

وإذا كان القانون الضريبى قد استقل عن القانون الإدارى ووجدت له ذاتية جعلت منه فرعاً مستقلاً من فروع القانون العام ، فإن استقلاله عن القانون الخاص يبدو أمراً طبيعياً من باب أولى ، لأن القانون الضريبى ينظم علاقة الدولة بالممولين بوصفها صاحبة السيادة بينما ينظم القانون الخاص العلاقة بين أطراف على قدم المساواة حتى ولو كانت الدولة إحدى هذه الأطراف . لذلك فإنه من الطبيعى ألا يتقيد القضاء بقواعد القانون الخاص فى شئون الضرائب ، فبصدد دين الضريبة مثلاً لا مجال لتطبيق قواعد القانون الخاص على علاقة مصلحة الضرائب - وهى الجهة المالية المختصة - بالممولين لأن علاقة كهذه تحكمها قواعد القانون المالى ، وهى قواعد تستقل بذاتها عن قواعد القانون الخاص وتنفرد بخصائصها الخاصة .

غير أن استقلال القانون المالى عن القانون الخاص ليس استقلالاً مطلقاً فهناك بعض الروابط التى تصل بينهما تماماً كتلك الروابط التى تصل القانون المالى بفروع القانون العام . فالقانون المالى يعتبر الشريعة العامة بالنسبة لجميع

فروع القانون الوضعي ، وهو القانون الواجب التطبيق عند غياب نص الشارع في فروع القانون الأخرى . وهذا ما يصل بنا إلى نتيجتين في شئون الضرائب .

١ - فإما أن يوجد نص صريح في القانون الضريبي ينطبق على النزاع المطروح وحينئذ فلا إشكال لأن على القاضي أن يطبق هذا النص حتى لو خالف حكم القانون الخاص .

٢ - وإما أن يخلو القانون الضريبي من حكم ينظم المسألة محل النزاع وهنا تنشأ الصعوبة . ويرى البعض^(١) أن القانون الخاص هو الأصل بالنسبة لغيره . وأن القانون الضريبي ما هو إلا استثناء يحد من حرية التملك ، ومن ثم فإنه لا يسرى إلا على الحالات التي يرد بشأنها نص ، أما ما عداها فإن القانون الخاص هو الذي يطبق ، بمعنى أن يطبق هذا الأخير في كل حالة لا يوجد فيها نص . ويرى آخرون أن القانون الضريبي له هدفه وطبيعته وقواعده المختلفة عن القانون المدني ، ومن ثم ففي حالة صمت القانون الضريبي ، فإن تطبيق أحكام القانون المدني ليس أمراً حتمياً ما لم يكن هناك إحالة صريحة وضمنية عليه . فلا بد من الاعتراف للقانون الضريبي بقدر من الاستقلال ما دام المشرع قد خرج في كثير من مسائل الضرائب عن أحكام القانون المدني ، وما دام الفقه والقضاء قد أكدوا أيضاً هذا الاستقلال .

المطلب الثاني

مصادر القانون الضريبي وكيفية تفسيره

يختلف القانون الضريبي عن فروع القانون الأخرى في مصادره ، فليس لهذا القانون إلا مصدر وحيد هو التشريع . وعندما أقول التشريع فلأني أقصد بذلك القانون المدون ومن ثم فلا يعتبر العرف من مصادره .

(١) راجع الدكتور عبد الكريم صادق بركات مع آخرين : دراسات في النظم الضريبية سنة ١٩٧٥ م ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ص ١٩ .
- الدكتور محمد طه بدوي ، والدكتور محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي ،

غير أن القانون الذى يعد المصدر الوحيد للقانون الضريبي ليس هو فقط التشريعات الضريبية، إذ تعتبر من قبيل هذه المصادر مختلف فروع القانون الوضعي الأخرى فيما يتضمنه من قواعد وأحكام تتصل بالقانون الضريبي . فالقانون الدستوري والقانون الإداري ، والقانون الدولي ، والقانون المدني ، والقانون التجاري كلها مصادر تشريعية للقانون الضريبي في حدود ما أشرنا إليه .

ولكن هل يؤدي اعتبار التشريع المصدر الوحيد للقانون الضريبي استبعاد المصادر الأخرى وخصوصاً المصادر التفسيرية كالفقه والقضاء .

يلاحظ في هذا الصدد أن البعض قد نادى بضرورة التقييد بلفظ القانون بحيث لا يجوز الاجتهاد عند تفسيره خصوصاً إذا كان القانون واضحاً ، أو التوسع في بيان مفهومه عن طريق الاستعانة بعوامل خارجية عنه . أى أنه ينبغي الالتزام عند شرح القانون الضريبي - بالتفسير الضيق أو التفسير الحرفي للنصوص ، وأساس هذا الأسلوب في التفسير هو أن القانون الضريبي استثناءً وقيد على حرية الأفراد ، ومن ثم فإذا ثار الشك بشأن تطبيق أحكام القانون الضريبي فإنه يفسر لصالح الممول تأكيداً لوضع القانون كاستثناء ، وتطبيقاً لقاعدة الشك يفسر لصالح المدين .

ويرى أنصار التفسير الضيق للقانون الضريبي أن هذا الأسلوب هو الضمان لحقوق كل من الخزانة والممول على السواء ، فيلتزم الممول بدفع الضريبة عند وجود النص الصريح ، ولا تسرى عليه الضرائب المبينة على أساس التفسير الواسع أو التي استتجت عن طريق القياس .

وهناك رأى آخر يتبناه الكتاب المحدثون يذهب إلى أن القانون الضريبي ينبغي أن يفسر كما يفسر غيره من القوانين ، وذلك مع مراعاة المبادئ التي يقوم عليها قانون الضرائب ، كقاعدة لا ضريبة إلا بنص ، وعدم مد الضريبة إلى واقعة أخرى غير تلك التي فرضت عليها . فالتفسير ينبغي أن يقوم على أساس موضوعي لأنه وسيلة إلى غاية ، وهي الكشف عن إرادة المشرع وتطبيق القانون بطريقة سليمة دون تحيز للخزانة أو الممول عليها .

ويؤيد أنصار هذا المذهب رأيهم بالقول « أن التمسك في التفسير لا يرجع إلى مبدأ عام يقضى بتفسير الضرائب تفسيراً ضيقاً أو حرفياً ، بل يرجع إلى قاعدة التفسير العادية بالبحث عن روح التشريع والتعرف على الفية الحقيقية للمشرع » .

ويؤيد الفقه والقضاء هذا المذهب فينتجه نحو تطبيق القانون تطبيقاً حرفياً عند وضوح النص ، ويسعى إلى بيان إرادة المشرع عند غموض النص ، مستعيناً بالأعمال التحضيرية والغاية التي يهدف إليها النص والمبادئ العامة التي ارتكز عليها التشريع .

المبحث الثالث

سريان القوانين الضريبي

ندرس نطاق سريان القانون الضريبي من حيث المكان والزمان في مبحثين متتاليين :

المطلب الأول

نطاق سريان القانون الضريبي من حيث المكان

القاعدة العامة في هذا المجال إن التشريع في شئون الضرائب - شأنه شأن أى تشريع آخر هو مظهر من مظاهر سيادة الدولة . وكما أن الدولة لا تسرى سيادتها إلا على إقليمها فلا تتعداه إلى إقليم دولة أخرى ، فإن تشريع الضريبة يسرى فقط على إقليم الدولة بحيث يكون ملزماً لكل القاطنين فيه ولا يمكن مد العمل به إلى إقليم دولة أخرى وإلا كان في ذلك اعتداء على سيادة هذه الأخيرة على إقليمها .

وبناء على ما تقدم يسرى مبدأ إقليمية القوانين في مجال التشريع الضريبي فيخضع للضريبة كل ممول وكل عين داخل الدولة ، ولا يجوز إعفاء أحد من أدائها إلا بنص تأكيدي لمبدأ المساواة أمام القانون .

يبد أن تطبيق مبدأ إقليمية القوانين في مجال التشريعات الضريبية لا يخلو

من بعض المشكلات وأهمها ما يتصل بالتنازع الدولى فيما بين القوانين . وعادة ما ينشأ مثل هذا التنازع بسبب اختلاف المبادئ والأسس الضريبية التى تأخذ بها الدولة المختلفة حيث تمتلك كل دولة الحرية المطلقة فى سن قوانينها متبينة ما نشأ من مبادئ ، الأمر الذى قد يودى إلى إخضاع الثروة الواحدة أو الدخل الواحد للضريبة المماثلة فى أكثر من بلد واحد ..

ويمكن رد المبادئ التى تحدد اختصاص الدولة الضريبى إلى مبادئ أساسيين هما :

مبدأ التبعية ، ومبدأ التبعية الاقتصادية .

أما الضابط الأول فمؤداه أن يكون لكل دولة أن تفرض الضرائب على مواطنيها جميعا ، أى على جميع رعايا الدولة التابعين لها سياسيا ، وذلك بغض النظر عن مواقع أموالهم أو الأمكنة التى يزاولون فيها أنشطتهم . ومن ثم يترك التشريع الضريبى الوطنى أموالهم أينما تكون ، ويلاحق أنشطتهم أينما تزاوَل حتى ولو على أرض دولة أجنبية .

أما مبدأ التبعية الاقتصادية ، فمعناه أن تفرض الضريبة على الأشخاص التابعين للبلد من الناحية الاقتصادية . وهذه التبعية تستطيع أن تتخذ مظهرين أولهما أعمال مبدأ الموطن فيخضع الممول لضريبة الدولة التى يقع فيها موطنه .

وثانيهما : مبدأ إقليمية المصدر ، وهو يرتكز إلى مجرد وجود الأموال أو انتاجها أو مجرد تقديم الخدمات على أرض الدولة لاختصاصها بالضريبة .

وتختلف التشريعات فيما بينها فى اخذها بهذه المبادئ بل وكثيرا ما يؤخذ قانون الضريبة الواحدة بأكثر من مبدأ . ولا شك أن تعدد هذه المبادئ وتمتع كل مشروع بحرية فى قوانينه يودى إلى الازدواج وتعدد الضرائب .

فلو اعتنق تشريع دولة ما مبدأ التبعية السياسية وكان لهذه الدولة مواطنون يقيمون فى دولة أخرى ويمارسون أنشطتهم الاقتصادية فيها ، وكان تشريع هذه الأخيرة يتبنى مبدأ التبعية الاقتصادية ، وقع هؤلاء تحت وطأة الازدواج

الضريبي غير إن الدول المختلفة تحاول منع هذا الازدواج عن طريق التشريعات الوطنية أو المعاهدات الدولية .

وفي بعض الحالات قد تقوم الدولة بإرادتها المفردة ، أو بناء على اتفاق دولي بإيقاف تطبيق قوانينها الضريبية . بالنسبة لبعض الأشخاص ، أو في أحد أجزاء إقليمها .

ومثال ذلك الموانئ والمناطق الحرة . فهذه الأجزاء وإن كانت داخل الحدود السياسية للدولة ، إلا أنها تعتبر خارج الدولة من الوجهة الجمركية . فيتم في هذه الأجزاء تداول السلع والاستيراد والتصدير بحرية بغية إنشاء الصناعات وزيادة النشاط التجاري ، ولا تستحق الضريبة الجمركية على السلع إلا في حالة تجاوز تلك الأجزاء وعبرها إلى داخل الإقليم . كذلك قد تنص بعض المعاهدات على تمتع رعايا دولة معينة بمزايا ضريبية ، كما تقرر إعفاءات لرجال التمثيل السياسي من ضرائب معينة ، وذلك بشرط المعاملة بالمثل ..

المطلب الثاني

مريان القانون الضريبي من حيث الزمان

هناك قاعدة عامة تنطبق على جميع القوانين وتؤكد لها الدساتير مفادها أن القانون يسرى من وقت صدوره ولا يسرى على الماضي . فمتى صدر القانون وأصبح نافذاً فإنه يسرى على كل التصرفات والوقائع التي تتم من بعد ذلك دون التصرفات والوقائع التي سبقت نفاذه .

وقد نص الدستور الدائم اليمني لسنة ١٩٧٠ م على هذا المبدأ في المادة (١٦٣) منه حيث تقول (لا تسرى أحكام القوانين إلا من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبل هذا التاريخ ، ويجوز في غير المواد الجزائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية الأعضاء والذين يتألف منهم مجلس الشورى) .

وتخضع للمبدأ الدستوري السابق قوانين الضرائب شأنها شأن غيرها من

القوانين ، بل إن مبدأ عدم الراجعة يلقى في شئون الضرائب بالذات تطبيقاً صارماً ، لأن الراجعة تؤدي إلى إرباك المعاملات وعدم استقرارها ، كما تعرقل رغبة الشركات في الاستثمار والإدخار فضلاً عن إرهاق الممولين بأعباء غير متوقعة تعرقل نشاطهم . وأخيراً فإنها تخل بالعدل القويثير صعوبات إدارية كثيرة لتطبيق القوانين ولا تحقق مصلحة الخزنة .

وإذا كان الأصل هو عدم رجعية القوانين بما فيها قانون الضرائب ، فإن النص الدستوري قد أجاز — استثناء — الخروج على هذا الأصل ، وهو استثناء ضيق لا يجوز من حيث المبدأ أن يلجأ إليه القانون إلا تحت ضغط ضرورة ملحة يملها الصالح العام ، بل إنه ينحتم على المجلس التشريعي ألا يستعمل هذه الرخصة في شئون الضرائب بالذات إلا في أضيق الحدود ، وبالشكل والإجراءات التي بينها النص الدستوري . .

ووفقاً للنص الدستوري السابق فإن رخصة تحويل القانون أثراً رجعياً هي من اختصاص السلطة التشريعية وحدها ، لما في ذلك من ضمان لعدم الاسراف في استعمال هذه الرخصة ولأن السلطة التشريعية هي التي تمثل الأمة .

واستناداً إلى ذلك لا يجوز في شئون الضرائب أن تقرر الراجعة بقرار من السلطة التنفيذية اللهم إلا إذا كانت تستند إلى نص صريح يتيح لها ذلك ، والقضاء لا يتردد البتة في مراقبة السلطة التنفيذية — فيما تصدره من قرارات عامة — لمبدأ عدم رجعية الضريبة وبمعنى آخر لا يتردد في إهدار أي لائحية يتضمن رجعية لأحكام لم تحول السلطة التنفيذية حق تقريرها بنص صريح في قانون .

الفصل الثاني

أنواع الضرائب

يمكن القول بصفة عامة أن الضرائب السائدة في الدول المختلفة تنقسم إلى قسمين رئيسيين . أحدهما الضرائب المباشرة ، والآخر الضرائب غير المباشرة . ولكن كيف يمكن التمييز بينهما ؟ هذا ما سنتعرض له ، قبل أن نتناول بالتفصيل القسمين المذكورين .

المبحث الأول

التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

تتفق مؤلفات المالية العامة والتشريع الضريبي على إيراد ثلاثة معايير للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة هي ، المعيار الإداري ، ومعيار الراجعية ، ومعيار الثبات والاستقرار . بيد أن هذه المعايير جميعها قد تعرضت للنقد ، لأن كلا منها على حدة لم يستطع إيجاد تفرقة دقيقة بين النوعين . ومن ثم فإن أهميتها تظهر فقط من حيث أنها جميعاً تعمل على استخلاص الخصائص أو الصفات الغالبة التي تجمع بين أنواع الضرائب المباشرة من جانب وأنواع الضرائب غير المباشرة من جانب آخر ، الأمر الذي يساعد على تكوين فكرة صميمة عن ماهية أية ضريبة من الضرائب .

ونسعرض المعايير الثلاثة السابقة على النحو التالي :

أولاً - المعيار الإداري :

يقوم هذا المعيار على أساس طريقة التحصيل ، وأسلوب الاتصال بين الممول والإدارة عند دفع الضريبة . فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل بناء على كشوف أو جداول تلون فيها بأسماء الممولين والسعر الذي تفرض به وكافة العناصر المؤدية إلى الإلتزام الضريبي ، بحيث يقوم اتصال مباشر بين الممول والإدارة في شأن تحديد أبعاد الضريبة ربطاً وتحصيلاً . وتكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن من الممكن اتباع هذا الأسلوب في

تحصيلها ، لأن التحصيل يتم بمناسبة التصرفات الاقتصادية التي يقوم بها الممولون ، بحيث لا يحتاج الممول إلى الاتصال المباشر بالإدارة المالية .

وهذا المعيار ، وإن كان يصدق بالنسبة لكثير من الضرائب إلا أنه لا يصدق بالنسبة لها كلها ، ذلك أنه لا يحسم التفرقة تماماً بين ما يعتبر ضريبة مباشرة ، وما يعتبر ضريبة غير مباشرة . فالضريبة على أرباح الأسهم والسندات لحاملها - مثلاً - لا يمكن معرفة حاملي هذه الأوراق المالية دائماً وتحرير كشوف بأسمائهم ،

ومقتضى ذلك أن تكون هذه الضريبة ضريبة غير مباشرة . وهو ما لا يقول به أحد لأن الضريبة على أرباح الأسهم والسندات هي ضريبة على الدخل أي ضريبة مباشرة اتفاقاً .

وعلاوة على ما سبق فإن الدولة تستطيع أن تغير من القواعد المتعلقة بتحصيل الضريبة مسايرة منها للظروف الاقتصادية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع ، وبمعنى آخر أنها تستطيع أن تقرر تحصيل الضريبة بناء على جدول وتستطيع العدول عن ذلك . ومن ثم لا يمكن اعتبار الضريبة مباشرة أو غير مباشرة طبقاً لما تتخذه الدولة من قرارات في هذا الخصوص .

وفي ضوء النقد الموجه إلى المعيار الإداري ، يمكن القول إن هذا المعيار وإن كان يصلح أساساً للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة : إلا أنه ليس بالمعيار العلمي السليم والخامس للتفرقة بين النوعين .

ثانياً - معيار الراجعة :

نعني كلمة (الراجعة) انتقال العبء وفي المفهوم الضريبي انتقال العبء الضريبي من شخص دافعها إلى شخص آخر يتحمل بها بصفة نهائية . فتكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبأها بصفة نهائية من قام بدفعها للدولة ، وغير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع أن ينقل عبأها إلى شخص آخر .

وهذا المعيار متقد بدوره لأن ظاهرة انتقال العبء ظاهرة مركبة ومعقدة وتتوقف على ظروف العرض والطلب . فالضريبة على الأجور مثلاً المقصود

بها أن يتحملها العمال أى أنها ضريبة مباشرة . بيد أن فرض مثل هذه هذه الضريبة قد يدفع العمال إلى المطالبة بدفع أجورهم بمقدار الضريبة فينتقل عبؤها إلى صاحب العمل . وقد يقوم هذا الأخير - إذا سمحت له ظروف العرض والطلب - بإضافتها إلى نفقة الإنتاج الأمر الذى لا يمكن معه تحديد من يتحمل عبء الضريبة على وجه الدقة .

كما إن الضرائب الجمركية هى بالإتفاق ضرائب غير مباشرة لأن المستورد عادة ما ينقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلك . غير أن ذلك ليس فى جميع الأحوال فقد يؤثر مستورد سلعة معينة تحمل قيمة الضريبة الجمركية على رفع ثمن السلعة بقيمة الضريبة إذا ما خشي انصراف المستهلكين عن الطلب عليها . كما أن هناك من الأفراد من يقوم باستيراد بعض السلع لاستهلاكه الشخصى ويدفع عنها الضريبة الجمركية ، ومن ثم لا ينتقل عبء الضريبة إلى شخص آخر لأن المستورد للسلعة هو نفسه المستهلك لها . فهل تصبح الضريبة الجمركية فى هاتين الحالتين ضريبة مباشرة ؟ (١) .

وواضح مما سبق انه لا يمكن الإعتماد على معيار الرأبعية للتمييز بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة بصورة دقيقة .

ثالثا - معيار الثبات والاستقرار :

يقوم هذا المعيار على أساس ما يتمتع به الوعاء الضريبي من ثبات واستقرار ، فتكون الضريبة مباشرة إذا كان وعاؤها يتمتع بالثبات والدوام كالضريبة العقارية مثلا ، وغير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع أو تصرفات عارضة كعمليات التصدير والإستيراد .

فمثل هذه العمليات إنما هى مجرد وقائع عرضية متقطعة تسرى عليها الضريبة غير المباشرة لمجرد حدوثها .

(١) والمعروف أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هى ضريبة مباشرة ، ومن ثم فإن من المفترض ألا ينتقل عبؤها ، ولكن التاجر إذا تمكن من نقل عبء هذه الضريبة إلى المستهلكين برفع أثمان السلع التى يبيعها لهم بمقدار الضريبة ، فهل تصبح هذه الضريبة فى هذه الحالة ضريبة غير مباشرة ؟

ويبدو أن هذا المعيار يفتقر - كسابقه - إلى التحديد الواضح ، فقد يشور الخلاف حول طبيعة الوعاء الضريبي من حيث كونه يتمتع بالثبات والاستقرار أو كونه يتسم بالعرضية ^(١) ، ومن ثم يظل عاجزاً عن إيجاد تفرقة دقيقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .

وفي ضوء اخفاق المعايير الثلاثة السابقة كلا على حدة في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يكون من الأفضل الإستعانة بجمهور المعايير الثلاثة لتكوين فكرة واضحة عن النوعين ، والإستعانة بمعيار عملي مؤداه أن الضرائب على الدخول ورؤوس الأموال هي ضرائب مباشرة ، وإن الضرائب على الإنفاق والتداول هي ضرائب غير مباشرة .

وبعد أن بينا معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة . نأتى الآن إلى دراسة هذين القسمين في مبحثين متتاليين :

المبحث الثاني

الضرائب المباشرة

الضرائب المباشرة هي التي يكون المكلف بها قانوناً هو الممول الفعلي لها . ويجرى تصنيفها إلى نوعين رئيسيين : ضرائب على الدخل ، وضرائب على رأس المال . وتتميز الضرائب المباشرة بصفة عامة بثبات حصيلها لأنها تفرض على عناصر ثابتة ومستقرة نسبياً (كالدخل والملكية) . كما أنها تتيح للدولة الحصول على مبالغ أكبر إذا ما أرادت ذلك ، فما عليها في هذه الحالة إلا أن ترفع أسعار الضرائب القائمة ، أو تفرض ضرائب جديدة على مواد لم تكن خاضعة للضريبة .

كذلك فإن الضرائب المباشرة تتميز بقلة نفقات تحصيلها . لأن عناصر

(١) مثال ذلك ضريبة التركات ، فقد ثار الخلاف بصدد ما ، هل هي ضريبة مباشرة أو غير مباشرة ؟ والواقع أنه يمكن اعتبارها مباشرة ، لأنها ضريبة مباشرة على الثروة أو رأس المال . ويمكن اعتبارها غير مباشرة لأنها مفروضة بمناسبة حدوث واقعة الوفاة وانتقال الملكية من المورث إلى الورثة .

أو أوعية هذه الضرائب تكون ظاهرة ويصعب إخفاؤها (كالعقارات ورؤس الأموال الثابتة) ومن ثم فإن الإدارة لا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لإتمام إجراءات الربط والتحصيل واحكام الرقابة على الممولين وهو ما يكلف الإدارة نفقات كبيرة .

وبالإضافة إلى ما سبق ، فإن الضرائب المباشرة تمكن المشرع من مراعاة مبدأ العدالة الضريبية لأنها تمكنه من تنويع المعاملة الضريبية بحسب المراكز الاقتصادية للممولين ، وتقرير إعفاءات للحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وفرض الضريبة بسعر تصاعدي تحقيقاً للأغراض الاقتصادية وتخفيف حدة التفاوت بين الأفراد والطبقات .

المطلب الأول

الضرائب على الدخل

تحتل ضرائب الدخل أهمية بالغة في النظم الضريبية ، وزاد الاعتماد عليها لتمويل الدولة .

ويعزى السبب في ذلك إلى ما تتميز به هذه الضرائب من إثارة العامل النفسي لدى الممولين ، حيث تسمى الشعور لدى الأفراد بضرورة المساهمة في التكاليف والأعباء العامة عن طريق اقتطاع جزء مما يحققونه من دخل بصفة دورية لصالح الدولة ، وتخفّضهم بالتالي إلى مراقبة الإنفاق العام للدولة للتأكد من أن حصيلة الضرائب تتفق في الحملات العامة في المجالات المختلفة . كما أن الضرائب على الدخل تتمتع بقدرة على استيعاب الأنشطة الاقتصادية المختلفة بحيث يمكن فرضها على الدخول المستحقة من العمل أو رأس المال . أضف إلى ذلك أن الدخل الذي تفرض عليه الضريبة يتميز بأنه يعتبر مصدراً دائماً لا ينفى وهو ما تطمئن إليه الدولة كمصدر للإيراد العام .

وأخيراً فإنه يمكن استخدام ضريبة الدخل لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية إضافة إلى الهدف المالي البحت .

ودراسة الضرائب على الدخل تقتضى منا تعريف الدخل ، وتحديدده ،
وبيان أنواع الضرائب على الدخل ، وطرق تقدير وعاء الضريبة على الدخل .
وسنتناول هذه الموضوعات في أربعة فروع متتالية .

الفرع الأول

تعريف الدخل

يعرف الدخل بأنه إيراد نقدي ، أو قابل للتقويم بالنقود يتحقق من
مصدر ثابت نسبيا بصفة دورية . فهذا التعريف يبرز لنا خصائص الدخل
التالية :

أولا - الدخل إيراد نقدي أو قابل للتقدير بالنقود :

لكى نكون بصدد دخل لابد أن نكون بصدد إيراد نقدي ، أو قيمة
قابلة للتقدير بالنقود ، وذلك كالدخول التى تتخذ شكل المرتبات والأجور
والأرباح والفوائد ؛ وكذلك ما يحصل عليه الفرد من خدمات أو منافع
تقبل التقدير بالنقود ، وذلك كسكن الشخص فى منزل يملكه ، أو حصوله
على مزايا عينية معينة ^(١) .

ثانيا - دورية الدخل وانتظامه :

فلا بد أن يتحقق الدخل بصفة دورية ومنتظمة ، كأن يكون شهريا أو
سنويا كالمرتب وإيجار المنزل ، والأرباح التجارية والصناعية ، أو المهن
الحرّة . ومن ثم فإن الدخل الذى لا تتمتع بصفة الدورية ، أو المنافع
والخدمات التى تتحقق للفرد بصورة عارضة لا تعتبر دخلا . فمثلا لا يعتبر
الربح العرضى الذى يحققه شخص غير محترف للتجارة دخلا ، وينبغى

(١) ينهب البعض إلى اعتبار الصورة الجميلة المعلقة على حائط فى منزل من الثروات التى
تدر دخلا ، ويتمثل ذلك فى المنفعة الاقتصادية التى يحصل عليها الناظر إلى الصورة بسبب سروره
وانشراحه .

غير إن هذا نوع من المهاللة فى تصوير الدخل ، ذلك إن المنفعة هنا لا يمكن تقويمها بالنقود ،
ومن ثم لا تعد من بين عناصر الدخل الذى يحققه الشخص .

الإشارة إلى أن الدورية لا تعنى بالضرورة الانتظام ، فقد يتعطل العامل وقتاً معيئاً ، وقد يبقى المنزل بلا إيجار لبعض الوقت ، ولكن هذا لا يمنع أنه عندما يشتغل العامل ، أو يؤجر المنزل ، تتحقق لأجر العامل ، وإيجار المنزل صفة الدورية من جديد .

ثالثاً - الثبات أو الاستمرار النسبي للدخل :

فمن الطبيعي أن يكون مصدر الدخل ثابتاً ومستقراً حتى يتصور إمكان تحقق الدخل الدورى منه . وينبغى أن لا يتأثر الدخل بالضريبة فيكون غير قابل للتجدد ، وبمعنى آخر ينبغى أن لا تقضى الضريبة على مصدر الدخل . أما إذا كان مصدر الدخل غير قابل للتجدد (كالجوائز) أو كان الاستقطاع الضريبى يؤدى إلى فناء المصدر (كأن تقطع الضريبة جزء من المصدر - رأس المال) ، فلا تسرى فى مثل هذه الحالة ضريبة الدخل .

ويلاحظ أن هناك مصادر ثلاثة للدخول هى : العمل بدوياً كان أم ذهنياً ، ورأس المال ، عقارياً كان أم منقولاً ، وأخيراً مصدر مختلط من العمل ورأس المال كما هو الشأن بالنسبة للمشروعات التجارية والصناعية ، ويعامل كل مصدر من هذه المصادر معاملة ضريبية مختلفة .

فبالنسبة لرأس المال فإنه يتمتع بلوحة عالية من الثبات والاستقرار حيث أنه لا يتوقف على عمر الفرد كما أنه يمكن صيانته من دخله السنوى ، بل وإحلال رأس مال جديد بدلاً من القديم ، كإحلال آلة جديدة محل آلة قديمة . لذلك فإن الدخل الناتج على رأس المال يعامل غالباً معاملة ضريبية صارمة تتناسب مع هذه الدرجة من الثبات والاستمرار .

أما العمل ، فإنه لا يتمتع بنفس الدرجة من الثبات والاستمرار التى يتمتع بها رأس المال ، إذ أنه معوقف على قدرة الإنسان واستمرار حياته ، فكمية العمل المؤدى تختلف فى حالة صحة الفرد عنها فى حالة مرضه ، كما أن هذا العمل ينقطع بوفاة ، فضلاً عن أن العمل يكلف صاحبه جهداً وعناء

في إنتاج الدخل ، ومن ثم فإن المعاملة الضريبية للدخل الناتج عن العمل تكون عادة بسيرة هينة .

وأما المصدر المختلط من العمل ورأس المال فإنه يعامل ضريبيا معاملة وسطية بين المعاملتين السابقتين ، فلا تكون صارمة كما هو الحال بالنسبة للدخل الناتج عن رأس المال ولا تكون هينة كما هو الحال بالنسبة للدخل الناتج عن العمل . ويمكن التعرف على هذا المصدر عندما يقترن برأس المال جهد إنساني يقوم على استغلاله .

هنا وهناك تعريف آخر للدخل يقضى بأنه مقدار الزيادة الإيجابية التي تطرأ على أصول الممول خلال فترة معينة من الزمن .

ووفقا لهذا التعريف يعتبر دخلا ما يحصل عليه الفرد خلال فترة معينة ، من مبالغ نقدية أو منافع وخدمات يمكن تقويمها بالنقود بغض النظر عن انتظام أو عرضية هذا الدخل . ومن ثم فلا يعترف بهذا التعريف بدورية الدخل كعنصر من عناصره أو أركانه ، فتعتبر بناء على ذلك الهبات والوصايا من الدخول .

وأصبح أن هذا التعريف الأخير يؤدي إلى الخلط بين فكرة الدخل وفكرة رأس المال ، ولعل من ذلك ما تجرى عليه بعض التشريعات الضريبية من فرض ضريبة الدخل على بعض الدخول العرضية (١) بيد أن مسلك المشرع الضريبي في مثل هذه الحالة لا يجيز القول بالخروج على عناصر الدخل ، لأنه إنما يفعل ذلك استثناء لإخضاع بعض الدخول العرضية لضريبة الدخل وذلك مالا يمس كثيراً فكرة الدورية والانتظام ، والقول بغير ذلك يؤدي إلى إطلاق صفة الدخل على ما هو غير ذلك كرأس المال .

- وفي ضوء ما تقدم يكون التعريف الأول هو الأدق والأسلم .

وتعتبر ضرائب المرتبات والأجور ، والأرباح التجارية والصناعية ، والعقارات من أهم أنواع ضرائب الدخل في الجمهورية العربية السورية .

(١) من الأمثلة على ذلك ما تقضى به بعض القوانين من إخضاع كل عمولة أو سمرة خارجية لضريبة الأرباح التجارية .

الفرع الثاني

تحديد الدخل الخاضع للضريبة

ضريبة الدخل إما أن تكون مفروضة على الدخل الإجمالي ، وإما أن تكون مفروضة على الدخل الصافي .

فهناك ضرائب معينة تسمح طبيعتها بفرض الضريبة على الدخل الإجمالي دون أن يكون من حق الممول خصم التكاليف التي يكون قد انفقها في سبيل الحصول على الدخل ، وذلك كضريبة إيراد القيم المنقولة (الأسهم والأوراق المالية) .

- وهناك ضرائب أخرى تفرض على الدخل الصافي أى بعد خصم التكاليف التي يكون الممول قد انفقها للحصول عليه . وعادة ما يحدد القانون التكاليف التي تخصم والنسب التي يتم الخصم بها ، ويضع أمثلة يجرى القياس عليها للمبالغ التي تخصم .

ومن المستقر عليه في هذا المجال إن تكاليف الصيانة والاستغلال ونفقات الاستهلاك هما من المبالغ التي تجرى التشريعات على تقرير خصمها في حالات الضرائب على الدخل الصافي .

فبالنسبة لتكاليف الصيانة ، فهي تلك المبالغ التي تنفق على إصلاح وسائل النشاط الخاضع للضريبة ، كنفقات إجراء الكشف، الدوري على الآلات والأجهزة وأثمان قطع الغيار البديلة . أما نفقات الاستغلال ، فهي نفقات تسيير المشروع كأثمان المواد الأولية وأجور العمال وإيجار الأرض التي عليها المشروع .

وبالنسبة لنفقات الاستهلاك ، فهي المبالغ التي تحجز من الدخل سنوياً بنسب معينة لمواجهة ما يطرأ على الأصول الثابتة للمنشأة (آلات ومباني) من استهلاك ضماناً لعدم توقف المشروع ، وإيجاد القدرة على احلال أصول جديدة محل الأصول التي استهلكت بمضى الزمن .

هذا وكثيراً ما تكون تكاليف الدخل الواجب خصمها محل نزاع بين الممولين والإدارة :

فالإدارة ترى من صالحها عدم المبالغة في تكاليف الدخل حتى تدفع الضريبة عن أكبر حجم ممكن من الوعاء . والممولون يرون من صالحهم الحد من حجم الوعاء الضريبي الأمر الذي قد يدفعهم إلى المغالاة في التكاليف واجبة الخصم ، حتى أن بعض الممولين قد يحاول احتساب ما بعد استعماله للدخل كتكلفة عليه .

والمعروف إن استعمالات الدخل هي أوجه انفاق الممول لدخله ، وذلك كتفقاته على ما أكله وملبسه ، أو مقابل الخدمات في بيته من ماء وكهرباء وهاتف ، فهذه وغيرها من النفقات الخاصة لا تعد من تكاليف الدخل لأنها لا ترتبط بالنشاط المنتج للدخل ، ومن ثم لا تخصم من وعاء الضريبة .

وقد يلجأ الممول إلى التويه والمغالطة فيقرر أجراً لزوجته أو أحد أولاده أو أقربائه ليحسب من تكاليف الدخل واجبة الخصم على اعتبار أن من قرر له الأجر يؤدي عملاً لصالح المنشأة ، فهذه الحالة وأمثالها يجب أن تخضع لتحريص دقيق من جانب رجال الضرائب لمعرفة ما إذا كان الأجر في هذه الحالة هو تكلفة حقيقية وجدية على الدخل أم أنها مجرد وسيلة لضغط حجم الوعاء الضريبي ؟

ويلاحظ أن التفرقة الدقيقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته قد تكون صعبة في أحيان كثيرة ، ولتلافي النزاع المستمر بين الممولين ورجال الضرائب بشأن هذه المسألة فإن الأمر قد يتطلب تدخل المشرع لحسم الموضوع بنصوص قانونية ، أو أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى عقد اتفاق مع الممولين في صورة قواعد لائحية تحدد بمقتضاها العناصر التي تعتبر من تكاليف الدخل والعناصر التي تعتبر من استعمالاته .

الفرع الثالث

أنواع الضرائب على الدخل

تنوع الضرائب على الدخل إلى ثلاثة أنواع :

فقد تفرض الضريبة على مصادر الدخل متفرقة - أى كل مصدر على حدة ، وتسمى الضرائب فى هذه الحالة الضرائب النوعية على فروع الدخل ، وقد تفرض الضريبة على مجموع الدخل الذى يحققه الفرد من المصادر المختلفة ، وهذه هى الضريبة العامة على الدخل ، وقد يجمع القانون الضريبي بين الضريبتين السابقتين فى وقت واحد .

ويلاحظ إن تقسم ضرائب الدخل على هذا النحو إنما يصدق فقط على الضرائب الدورية للدخل ، ولا يصدق على الضرائب التى تفرض على الدخول التى تتحقق عرضاً بصفة غير دورية .

- الضرائب النوعية على فروع الدخل :

إذا أخذ المشرع بأسلوب الضرائب النوعية على فروع الدخل فلإننا نكون أمام عدد من الضرائب الموزعة على مصادر الدخل ، فتكون هناك مثلاً ضريبة خاصة بدخل الملكية العقارية ، وأخرى خاصة بالدخل الناتج من المرتبات والأجور ، أو دخل المهن الحرة ، وثالثة تخص الأرباح التجارية والصناعية ، وهكذا . وتختلف الضرائب النوعية على فروع الدخل عن بعضها - وفقاً لنظمها القانونية - من حيث طبيعة مصدر الدخل التى تفرض عليه وحالة الأشخاص الخاضعين لها والسعر الذى تفرض به .

ويلاحظ إن اتباع هذا الأسلوب فى فرض الضريبة على الدخل يساعد بمرونة كبيرة على تحقيق الأهداف المختلفة للضريبة مالية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية .

- الضريبة العامة على الدخل :

فى ظل نظام الضريبة العامة على الدخل نكون بصدد ضريبة واحدة تصيب مجموع الدخول التى يحققها الممول من مصادر مختلفة . فإذا كان

الفرد يحقق دخلاً من مهنة حرة ، وآخر من منزل مؤجر ، وثالث من نشاط تجارى ، فإن كل دخل من هذه الدخول لا يخضع لضريبة خاصة به ، كما هو الشأن فى أسلوب الضرائب النوعية على الدخل ، وإنما تخضع مجتمعة لضريبة واحدة هى الضريبة العامة على الدخل .

ويتميز أسلوب الضريبة العامة على الدخل بقدرته على تحقيق مبدأ العدالة الضريبية حيث يمكن فى ظلّه إعفاء الحد الأدنى اللازم من الدخل لمعيشة الممول وإعفاء أعبائه العائلية . طبقاً لوضعه الاجتماعى وفى ضوء نظرة شاملة لدخله . كما يسمح هذا النظام بتطبيق التصاعد فى فرض الضريبة الذى يتناسب مع الدخل العام كله .

وبالإضافة إلى ما سبق فإن الضريبة العامة على الدخل تتميز بالبساطة ولا تحتاج إلى جهود ونفقات كبيرة للحصول ، إذ لا تعدد عمليات الربط والتحصيل هنا بتعدد المصادر ، كما هو الشأن فى الضرائب النوعية على فروع الدخل .

- المفاضلة بين النوعين :

بينما ماهية الضرائب النوعية على فروع الدخل ، والضريبة العامة على الدخل ، وعرفنا مزايا كل منهما ، بيد أنه ترد على الأسلوبين بعض العيوب . فنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل يكلف الدولة نفقات كبيرة ويحتاج إلى جهود مضاعفة نظراً لتعدد عمليات الربط والتحصيل بتعدد مصادر الدخل وحصيلته عادة ما تكون ضئيلة لضيق حجم الأوعية الضريبية ، ولا يسمح بتطبيق التصاعد الضريبى لضيق حجم الوعاء الضريبى أيضاً ، وأخيراً لا تكون هناك إمكانية لمراعاة ظروف الممول الشخصية وأعبائه العائلية .

ويؤخذ على نظام الضريبة العامة على الدخل بأن عبء الضريبة فى ظلّه يكون ثقيلاً الأمر الذى قد يحمله على التفكير من الهرب منها .

كما أن تطبيق نظام الضريبة العامة على الدخل يتطلب أن يكون الأفراد

على جانب كبير من الوعي والأمانة بحيث لا تخفون مصلرا أو أكثر من مصادر دخلهم العام .

ولإزاء ما عرفنا من مزايا وما نأخذ للتو عن ، كتنا القول أن مزايا نظام الضريبة العامة على الدخل تفوق بكثير مزايا الضرائب النوعية على فروع الدخل ، وإن المآخذ التي قيلت عنه تكاد تكون غير هامة ، ومن ثم يكون نظام الضريبة العامة على الدخل ، أفضل — من الناحية العلمية والعملية — من الضرائب النوعية على فروع الدخل .

الفرع الرابع

الطرق المختلفة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة الدخل

هناك أكثر من طريق أو أسلوب تتبعها الأنظمة الضريبية المختلفة لتقدير حجم وعاء الضريبة على الدخل . ولكن قبل أن نبين هذه الطرق المختلفة ينبغي الإشارة إلى أن هذا الموضوع هو من أكثر الموضوعات أهمية في النظم الضريبية ، إذ أن من شأن اتباع الطريق الأمثل لتقدير الوعاء الضريبي تحقيق العدالة الضريبية وضمان الحصول على حجم الضريبة الحقيقي . ولعل هذا الهدف الأخير (الحصول على حجم الضريبة الحقيقي) يصطدم بصعوبة مضمونها اتجاه الأفراد نحو إخفاء الحجم الحقيقي للدخل الذي يخضع للضريبة رغبة في عدم دفع الضريبة كلها أو جزء منها . وتظهر هذه الصعوبة بشكل أكبر في المجتمعات التي لا يتمتع أفرادها بوعي ضريبي كاف وذلك ما يجعل الإدارة الضريبية تتخذ موقفا مضادا ، فتسعى إلى تجسيم حجم الوعاء الضريبي ، وتصويره أحيانا على نحو يتجاوز الحقيقة . وذلك بغية الحصول على أكبر مبلغ ، كمن للضريبة ، وهنا تبرز أهمية بث الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع ، وهو ما يجب أن تسعى إليه الدولة . كما يجب على الأجهزة الضريبية أن تقيم علاقاتها مع الممولين على أساس من الثقة والشعور بالمسئولية وتحقيق المصلحة العامة .

ونأتي الآن إلى بيان الطرق المختلفة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة الدخل .

ويمكن تقسيم هذه الطرق إلى قسمين : طرق مباشرة ، وطرق غير مباشرة .

أولاً - الطرق المباشرة لتقدير المادة الخاضعة لضريبة الدخل

هذه الطرق هي التي تؤدي إلى معرفة الدخل على وجه التحديد ولا تخرج على طريقين : طريق الإقرار ، وطريق التقدير الإداري .

فبالنسبة لطريق الإقرار يكون الممول ملزماً بمقتضى القانون أن يقدم للإدارة الضريبية إقراراً عن دخله يوضح فيه عناصره المختلفة مدعماً بالمستندات اللازمة .

ولما كان من الممكن ألا يكون الإقرار دقيقاً ، فإن القوانين الضريبية تحتاط لكل هذه الحالة فتعطى لجانب الإدارة الضريبية حق إخضاع الإقرار للفحص والتحقق وحق الإطلاع على سجلات الممول وحساباته ، كما قد تعطى حق الاستعانة بالغير والزام هذا الغير بتقديم إقرار عن الدخل التي تسلمها منه الممول ، ولا يتصور هذا الإلزام إلا إذا كانت هناك علاقة بين الممول والغير تسمح بالأخذ بهذا الأسلوب ، كالأجور وفوائد السندات .

ويعتبر أسلوب الإقرار الضريبي من أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة على الدخل على وجه التحديد ، خصوصاً إذا كان جمهور الممولين يتمتع بوعي ضريبي يمنعه من إخفاء عناصر دخله الحقيقي ، وكانت هناك إدارة ضريبية كفؤة قادرة على الفحص والتحقق للإقرارات المقلعة إليها بفعالية وسرعة .

أما طريق التقدير الإداري ، فهو أسلوب يكون للإدارة الضريبية بمقتضاه حق تقدير وعاء الضريبة . والإدارة الضريبية وإن أعطيت هذا الحق إلا أنها لا تقوم بالتقدير بطريقة تحكيمية ، وإنما لها في سبيل ذلك أن تناقش الممول في تفاصيل نشاطه المنتج للدخل ، والإطلاع على دفاتره ومستنداته لكي تصل إلى معرفة الدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد .

على أنه لا يستبعد مغالاة الإدارة الضريبية في تقدير الدخل ، وفي هذه

الحالة يجوز للممول الذى يرى أن الإدارة قد غالت فى تقدير المادة الخاضعة للضريبة أن يثبت العكس ، وإن كان هذا الإثبات غالبا ما يكون صعبا . ولذلك فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على كفاءة موظفى الإدارة الضريبية وقدرتهم على بذل الجهد لمعرفة الدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد .

ثانيا - الطرق غير المباشرة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة الدخل

إذا كانت الإدارة الضريبية لا تستطيع التعرف على حقيقة الدخل على وجه التحديد بالطرق المباشرة ، فيمكنها التعرف عليه بالطرق غير المباشرة على وجه التقريب ، وفى هذه الحالة لابد من الاستعانة بعناصر خارجية تستخدم كقرينة على قيمة الدخل الخاضع للضريبة ، ويمكن تحديد الطرق غير المباشرة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقتين هما طريقة المظاهر الخارجية ، وطريقة التقدير الجزائى .

أما طريقة المظاهر الخارجية فتقوم على أساس الاستهداء بمجموعة من العلاقات الخارجية التى تعبر عن مظهر الممول ، والاستناد عليها لتكوين فكرة عن قيمة دخله . فيمكن التعرف على دخل الممول مثلا الاستدلال بعدد أبواب العقار الذى يسكنه ونوافذه والطلاء الخارجى له . وبالنسبة للنشاط التجارى والصناعى يمكن التعرف على مقدار الربح الناتج عنه عن طريق الاستدلال بالمظهر العام للمحل وعدد عماله وغير ذلك .

- وبالرغم مما قيل عن هذه الطريقة من أنها تنقسم بالبساطة والسهولة ، ولا تكلف الإدارة الضريبية أى عناء فى تقدير المادة الخاضعة للضريبة ، إلا أنها طريقة ترد عليها عيوب هامة منها إن المظاهر الخارجية قد لا تعبر بحق عن دخل الممول ، حيث من المتصور أن يحيط الممول نفسه بمظاهر مبالغ فيها ولا تتفق مع الدخل البسيط الذى يحققه ، ويتصور فى المقابل أن يقلل الممول من مظاهره إلى حد بعيد بالرغم من ما يحققه من دخل مرتفع ، وتكون النتيجة فى الحالتين غريبة وغير عادلة ، وكذلك الشأن حالة ما إذا تماثل

مولان في الظروف الخارجية المحيطة بهما واختلفا من حيث المركز الاقتصادي الحقيقي لكل منهما .

وأما التقدير بطريقة التقدير الجزائي فيتم تحديد الوعاء الضريبي بالاستناد إلى بعض القرائن . وقد تكون هذه القرائن منصوصا عليها في القانون الضريبي وقد تكون قرائن متفقا عليها مع الممولين ، مثال ذلك الاستناد إلى القيمة التجارية كقرينة على دخل صاحب العقار ، ورسم المؤسسة أو الشركة كقرينة على الأرباح التجارية والصناعية ، وغير ذلك .

ويلاحظ انه إذا كان القانون الضريبي يتضمن هذه القرائن سمي التقدير في هذه الحالة بالتقدير الجزائي القانوني ، وإذا كانت القرائن من المتفق عليها بين الإدارة والممول سمي بالتقدير الجزائي الاتفاقى . كما يلاحظ إن القرائن بنوعها هي عناصر متصلة بالوعاء الضريبي ، وذلك على عكس الحال في طريقة التقدير بالمظاهر الخارجية حيث يتم الاستدلال بعناصر لا صلة لها بالوعاء الضريبي .

— وهذه الطريقة من طرق التقدير غير المباشرة كسابقتها لا توصل إلى معرفة دخل الممول بشكل محدد ، وإنما تؤد إلى التعرف على الدخل بصورة تقريبية ، وربما تسفر القرائن التي يعتمد عليها — قانونية كانت أم اتفاقية — إلى التطرق وتقدير الدخل على نحو مبالغ فيه ، وأبعد ما يكون عن الحقيقة والواقع . ولهذا لم يعد للطرق غير المباشرة مكان يذكر في القوانين الضريبية ، حيث أصبحت طرق التقدير المباشرة أو طرق التقدير التحليلية هي التي تسود القوانين الضريبية .

المطلب الثاني

الضرائب على رأس المال

نبين أولاً مضمون الضريبة على رأس المال ثم نتطرق إلى أنواع هذه الضريبة .

الفرع الأول

مضمون الضريبة على رأس المال

يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة ، ما يمتلكه الفرد من أموال عقارية ومنقولة في وقت معين بغض النظر عما إذا كانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة . مثال ذلك الأراضي والعقارات المبنية ، والأسهم والسندات والتحف وغير ذلك .

والأصل انه لا تفرض الضريبة إلا على الدخل الذي يتجدد سنوياً ، أما الضريبة على رأس المال فلإنها قد تؤدي إلى القضاء على رأس المال إذا كانت الضريبة تقتطع من رأس المال ذاته ، بيد انه ليس هناك ما يمنع من دفع الضريبة على رأس المال من الدخل الناتج عنه حفاظاً على رأس المال .

وقد عرفت النظم الضريبية الضريبة على رأس المال منذ القدم خصوصاً الضريبة على رؤوس الأموال العقارية والضريبة على التركات^١ .

الفرع الثاني

أنواع الضرائب على رأس المال

يمكن تقسيم الضرائب على رأس المال إلى قسمين رئيسيين : يقوم أحدهما على أساس فرض الضريبة بصفة دورية ومتجددة ، ويقوم القسم الثاني على أساس عرضية الضريبة على رأس المال .

أولاً - الضريبة الدورية على رأس المال :

ويقصد بها الضريبة السنوية المفروضة على رأس المال ذاته .

ويشترط لفرض الضريبة على رأس المال بصفة دورية أن يكون سعرها منخفضاً حتى يتمكن الممول من دفعها من الدخل الناتج عنه^(١) ، إذ لو كان سعر الضريبة مرتفعاً فإن الممول سيضطر إلى التخلص من جزء من رأس المال لكي يستطيع دفع الضريبة ، وذلك ما يؤدي إلى القضاء على المادة الضريبية ذاتها .

وتتميز الضريبة الدورية على رأس المال من حيث أنها تؤدي إلى تحريك الأموال غير المنتجة ، فالضريبة على المجوهرات والتحف مثلاً تدفع أصحابها إلى التخلص من جزء منها ، كما أن الضريبة على الأراضي غير المنتجة قد تدفع أصحابها إلى بنائها ، وهكذا فإن الضريبة على رأس المال قد تؤدي إلى استخدام أفضل للموارد الاقتصادية . كما تتميز الضريبة على رأس المال من الناحية الاجتماعية نظراً لأنها مفروضة على الرأسماليين فقط .

ثانياً - الضرائب العرضية على رأس المال :

هذه هي الضرائب التي لا يتوافر لها عنصر الدورية والتجدد ، لأنها تفرض مرة واحدة وبمناسبة ظرف أو واقعة معينة ، وهناك ثلاثة أنواع من الضرائب العرضية على رأس المال هي الضريبة الاستثنائية ، والضريبة على زيادة القيمة ، والضريبة على التركات .

١ - الضريبة الاستثنائية على رأس المال :

بيننا من قبل أن الضريبة الدورية على رأس المال ينبغي أن يكون سعرها منخفضاً حتى يتمكن دفعها من الدخل الناتج عنه ، ولكن الأمر هنا يختلف في الضريبة العرضية على رأس المال إذ غالباً ما يكون سعرها مرتفعاً بحيث يكون من الصعب دفعها من الدخل الناتج عنه وذلك ما يؤدي إلى اقتطاع جزء من رأس المال ذاته .

(١) لو افترضنا أن رأس مال الممول ٢٠٠٠٠ ريال وأن دخل هذا المبلغ السنوي ١٠٠٠ ريال فإذا كان هذا الممول يخضع لضريبة رأس المال بواقع ١٪ وضريبة الدخل بنسبة ١٠٪ فإن الضريبتين ستبلغان من الدخل ٢٠٠ ريال ضريبة رأس المال ، و ٢٠٠ ريال ضريبة الدخل . وهكذا يظل رأس المال سليماً .

ولا تلجأ الدولة إلى فرض ضريبة استثنائية على رأس المال إلا إذا تعرضت لظرف طارئ كالحرب مثلاً . فالحرب تكلف الدولة نفقات باهظة الأمر الذي يؤدي إلى تضخم الأعباء المالية للدولة . إذ تكون الدولة ملزمة - في أعقاب الحرب - بسداد القروض التي عقدتها خلال فترة الحرب وسداد فوائدها ، كما أنها تكون مدعوة إلى إعادة تعمير ما دمرته الحرب .

ولما كانت موارد الدولة الاقتصادية في الظروف العادية لا تكفي لمواجهة الإلزامات المالية في مثل هذا الظرف الطارئ ، فإن الدولة تجد نفسها مضطرة إلى فرض ضريبة استثنائية على رؤوس الأموال حيث تتمكن بواسطتها من الحصول على القدر الذي يلزمها من إيراد يساعد على التغلب على مشكلات الحرب ويمكن الدولة من التخلص من عبء ديونها العامة .

هذا وقد أثارت الضريبة الاستثنائية على رأس المال وارتفاع سعرها جدلاً في الفقه المالي بين مؤيدين ومعارضين .

فالمؤيدون لهذه الضريبة يستندون إلى مبررات مؤداها أن هذه الضريبة تحقق للدولة إيرادات مالية غزيرة في وقت حاجتها ، وأنها تستهدف الثروات التي كونها الأفراد خلال فترة الحرب على حساب الحاجات الملحة للأفراد ، فضلاً عن قدرتها على تشجيع الحلل الاقتصادي والاجتماعي الذي يطرأ على عملية توزيع الثروة والدخول بين الأفراد .

والمعارضون لهذه الضريبة يرون أن تطبيقها لا يخلو من صعوبات منها ما يتطلبه حصر المادة الخاضعة للضريبة من وقت وجهد إداري مرتفع التكلفة ، كما أنه يمكن إخفاء جزء كبير من الثروة كالذهب والمجوهرات وأوراق البنوك ، فضلاً على الصعوبة المتعلقة بدفع هذه الضريبة ، لأنها إما أن تدفع مرة واحدة أو على دفعات ، فإذا دفعت مرة واحدة فإن الممولين سيضطرون إلى التخلص من جزء من رؤوس أموالهم للدفعها ويكون هذا في وقت واحد مما يترتب عليه انهيار قيمة المعروض منها للبيع ، أما إذا جزئت

إلى أقساط لمدة طويلة فإنها لا تأتي بالإيرادات المنتظرة فضلاً عن أن تدهور قيمة النقود يترتب عليه نقص القيمة الحقيقية للإيرادات التي تأتي بها هذه الضريبة .

ومهما يكن من أمر فإن هناك نظم ضريبية عديدة عرفت الضريبة الاستثنائية ، كبعض الدول الأوربية التي فرضت هذه الضريبة أعقاب الحربين العالميتين الأولى والثانية .

وحيث أنها استثنائية فإنها تلغى إذا ما زالت الاعتبار التي دعت إلى فرضها .

٢ - الضريبة على زيادة القيمة :

يقصد بالضريبة على زيادة القيمة ، تلك التي تفرض على ما يطرأ على الأموال العقارية أو المنقولة من زيادة غير مكتسبة ، ويكون ذلك في الغالب عند حدوث تطور في العمران وقيام الدولة بتنفيذ مشروعات عامة كالطرق والكبارى والمياه والمجارى وغير ذلك .

وتتميز هذه الضريبة بسهولة فرضها وتقبلها من الممولين ، لأن الزيادة في القيمة العقارية أو المنقولة المفروضة عليها الضريبة ليست راجعة إلى جهد المالك .

ومثال الضريبة على زيادة القيمة تلك التي تفرض على صاحب عقار أصاب نفعاً خاصاً من أشغال حكومية ، كفتح شارع ، أو مد طريق ، أو إقامة كوبرى أو إنشاء مجارى أو إيصال مياه أو هاتف . وجوهر هذه الضريبة هو تحميل المالك جزء من تكاليف العمل الذى أفاد منه إفادة خاصة .

ويلاحظ أن تطبيق هذا النوع من الضريبة تعرضه صعوبة تتعلق بتقدير الزيادة الطارئة على القيمة العقارية التي حدثت نتيجة الأشغال العامة ، وتعذر التفرقة في هذه الزيادة بين ما يرجع إلى مجهود المالك ، وما يعد زيادة مكتسبة .

وتتضاعف صعوبات التقدير في البلاد التي بلغت درجة كبيرة من التقدم والعمران .

٣ - الضريبة على التركات :

وهي تلك التي تفرض بمناسبة انتقال الثروة بالإرث من المورث إلى الوارث ، فالشخص الذي تنتقل إليه الملكية بالميراث يزداد رأسماله ، وهو لا يتضرر من اقتطاع جزء من هذا المال المنقول إليه عن طريق الضريبة إذ لا يمثل ذلك بالنسبة له خسارة كبيرة وتعتبر هذه الضريبة من الضرائب الناجحة وتحتل مكانا هاما في الأنظمة الضريبية ، ذلك أنها لا تثير صعوبات تذكر كما أنها تسمح بالأخذ بمبدأ التصاعد . ولا يؤخذ عليها إلا أنها في حالات معينة قد لا تتوافر المبالغ النقدية اللازمة للدفع الضريبة ، كما هو الحال بالنسبة للمشروعات الصغيرة حيث يضطر أصحابها إلى التنازل عن جزء من المال الموروث مما قد يترتب عليه توقف نشاط هذه المشروعات .

والضريبة على التركات تأخذ عملا بثلاث صور :

الصورة الأولى تفرض فيها الضريبة على مجموع التركة التي خلفها المورث بعد خصم الديون المحملة بها ، وتقوم الضريبة في هذه الصورة على أساس أنها آخر ضريبة يدفعها الفرد عن الأموال التي يتركها بالوفاة .

وواضح أن الضريبة في هذه الصورة ليست على الورثة لأنها تنصب على التركة قبل توزيعها عليهم ، وذلك ما يجعلها سهلة التحصيل عزيزة الحصيلة وتسمح بإعمال السعر التصاعدي المرتفع ، ولا يكون هناك مجال لمنح أية إعفاءات ضريبية .

أما الصورة الثانية فالضريبة فيها لا تمس التركة قبل توزيعها وإنما هي تهاجم انصباء الورثة بعد توزيعها . وتقوم الضريبة في هذه الصورة على أساس أنها أقرب إلى المنطق ، لأن الممول هو الوارث وليس المورث ، وبناء على ذلك يراعى فيها قدرته التكليفية ، ويمكن منحه إعفاءات تتمشى مع شخصية الضريبة .

وأخيراً فإن الضريبة على التركات في الصورة الثالثة تقوم على أساس الجمع بين الضريبتين السابقتين ، بمعنى أن تفرض الضريبة على مجموع التركة أولاً . ثم تدفع على أنصبة الورثة مرة ثانية ، وذلك تحقيقاً لاعتبارات الحصيلة من ناحية . ونطبق مبدأ شخصية الضرائب بالنسبة للورثة من ناحية أخرى .

المبحث الثالث

الضرائب غير المباشرة

هي تلك التي ينتقل فيها عبء الضريبة من المكلف بها قانوناً إلى شخص آخر هو الممول الفعلي لها . وتنقسم إلى قسمين : ضرائب على الاستهلاك أو الإنفاق ، وضرائب على التداول .

المطلب الأول

الضرائب على الاستهلاك (الإنفاق)

هي تلك التي يدفعها الممول عندما يقوم باستعمال ثروته ، أي عندما يقوم باستهلاك السلع والخدمات . ويعتبر الإنفاق الاستهلاكي مؤشراً يعبر ببلقة عن مقدرة الممول التكليفية باعتبار أنه كلما زاد حجم موارد الممول كلما زادت نفقاته الاستهلاكية . وتتوزع الضرائب على الاستهلاك إلى ضرائب على الإنتاج ، وضرائب على استهلاك سلع وخدمات معينة .

الفرع الأول

الضرائب على الإنتاج

تأخذ هذه الضرائب في التطبيق العمل أكثر من شكل ، فهناك مثلاً الضريبة الوحيدة على الإنتاج ، وهناك الضرائب المتتالية على الإنتاج ، أما الضريبة الوحيدة على الإنتاج ، فهي تلك التي تفرض مرة واحدة بسعر مرتفع وقت إنتاج السلعة . ويقوم المنتج بدفع قيمة الضريبة ابتداءً ثم يضمها على ثمن السلعة المنتجة ليتحمل بها في النهاية المستهلك . بيد أن السعر المرتفع

للضريبة الوحيدة للإنتاج قد يدفع الممولين إلى محاولة التهرب . كما تثير هذه الضريبة صعوبة عملية متى تحديد متى يتم الإنتاج فعلا ، ذلك أن بعض السلع المنتجة تمر بأكثر من مرحلة من مراحل الإنتاج حتى تخرج في شكلها النهائي ، فبالنسبة لصناعة الغزل والنسيج مثلا ، متى يعتبر الإنتاج قد تم ؟ بعد تحويل القطن إلى غزل ، أم بعد نسج هذا الغزل ، أم بعد تحويل المنسوجات إلى ملابس جاهزة خصوصا وأنه يمكن وضع كل من الغزل والنسيج والملابس الجاهزة تحت تصرف المستهلك .

وللتغلب على الصعوبة التي تثيرها الضريبة الوحيدة على الإنتاج يجري اللجوء إلى اتباع طريقة الضرائب المتتالية على الإنتاج ، ومقتضى هذه الطريقة أن تفرض الضريبة على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة . ففي صناعة الأحذية مثلا تباع الجلود للمدابع . وتبيعها هذه الأخيرة لمصانع الأحذية ، ثم تنتقل بعد صنعها إلى تاجر الجملة ، ثم إلى تاجر التجزئة ، وفرض الضريبة في مثل هذه الحالة على كل مرحلة من المراحل السابقة ، ولهذا يكون سعرها منخفضا لا يدفع على التهرب ، بل انه إذا وقع التهرب في مرحلة فمن الممكن تداركه في المراحل الأخرى ، كما لا تثار هنا مشكلة تحديد تمام الإنتاج لأن السلعة تخضع للضريبة كلما انتقلت من منتج إلى آخر . .

الفرع الثاني

الضرائب على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات

تفرض الدولة عادة ضريبة غير مباشرة بمناسبة قيام الفرد باستهلاك بعض السلع والخدمات ، فيدفع الممول الضريبة مع المبلغ الذي يدفعه ثمتا لهذه السلع والخدمات .

والأصل أن الدولة تفرض هذه الضريبة تحقيقا للإعبارات المالية ، ولكن قد تستهدف الدولة إلى جانب تحقيق الغرض المالي تحقيق أغراض أخرى ذات طابع اقتصادي واجتماعي ، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق نوع من التكامل في نظامها الضريبي له أبعاد تتصل بالإعبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية معاً .

— وتثير الضرائب على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات صعوبة تتصل بنوع السلع والخدمات التي تفرض عليها هذه الضرائب ، ذلك أنه يمكن التمييز بين أنواع ثلاثة من السلع ، فهناك السلع الضرورية وهناك السلع الشائعة الاستعمال ، وهناك السلع الكمالية .

فالضريبة على السلع الضرورية تأتي بحصيلة ضخمة نظرا لأنها محل استهلاك الكافة ، ولا يستغنى عنها أحد حتى الفقراء ، وذلك كالخبر والسكر والملح والخمرة الطبية ، كما أن الطلب على هذه السلع يتسم بعدم المرونة . فارتفاع ثمن هذه السلع لا يؤدي إلى نقص الطلب عليها بنفس النسبة التي ارتفع بها الثمن .

وإذا كانت الضريبة على هذا النوع من السلع تحقق الإعتبارات المالية ، إلا أنه يؤخذ عليها عدم مراعاتها للعدالة : ذلك أن عبء هذه الضريبة لا يحس بوطأته إلا أفراد الطبقة الفقيرة التي تخصص كل دخلها تقريباً للإتفاق على السلع الضرورية ، أما الطبقة الغنية فلا تكاد تحس بهذا العبء ، ولذلك تقابل هذه الضريبة بعدم التأييد ، بل أن الدولة مطالبة بتقديم معونات لاستيراد هذه السلع من الخارج ، أو للصناعات التي تنتجها محلياً تحقيقاً للعدالة الاجتماعية فيها .

وأما السلع الشائعة الاستعمال ، فهي تلك التي تستهلك بواسطة جميع الأفراد تقريباً ، ولكنها ليست ضرورية بحيث لا يمكن الاستغناء عنها وذلك كالشاي والبن والسجائر ، فهذه السلع وأمثالها تكون محلاً لفرض الضريبة على استهلاكها تحقيقاً للإعتبارات المختلفة ، وإن كانت هذه الضريبة منتقدة لمساسها بدخول الفقراء وذلك بنسبة أكبر من دخول الأغنياء . ولكن درجة النقد على هذه الضريبة أقل حدة من النقد الموجه إلى الضريبة على السلع الضرورية ، وذلك على أساس أن السلع الشائعة الاستعمال لا تمثل بالنسبة للفقير نفس الدرجة من الضرورة كما هو الشأن في السلع الضرورية .

وعلى العكس نجد أن فرض الضريبة على السلع الكمالية يكون مبرراً من .

وجهة نظر العدالة . فالسلع الكمالية لا يستهلكها إلا أصحاب الدخول المرتفعة ، وذلك كالسيارات ، والأجهزة الكهربائية . على أنه يلاحظ أن فكرة السلعة الكمالية تتغير بمرور الزمن ، فيمكن اعتبار سلعة معينة في الوقت الحاضر من السلع الكمالية ، ولكنها لا تعتبر كذلك في المستقبل حيث تصبح سلعة شائعة الاستعمال أو سلعة ضرورية ، كما تتغير فكرة السلعة الكمالية أيضاً باختلاف المكان كالسيارة بالنسبة للمدينة أو الريف .

ويتضح في ضوء ما تقدم أن السلع الشائعة الاستعمال والسلع الكمالية هي التي يمكن أن تكون محلاً لفرض الضريبة ، ذلك أن الضريبة على الأولى تحقق حصيلة مالية كبيرة ولا تصادم الشعور العام كما هو الحال في السلع الضرورية ، كما أن الضريبة على السلع الكمالية تحقق اعتبارات العدالة وإن كانت حصيلتها المالية غير كبيرة نظراً لقلّة أفراد الطبقة الغنية ، واحتمال انصراف بعضهم عن استهلاك هذه السلع إذا كانت الضريبة مرتفعة السعر .

طرق فرض الضريبة على استهلاك سلع معينة :

تفرض الضريبة على استهلاك سلع معينة ، إما بمناسبة إنتاجها ، وهذه هي ضريبة الإنتاج وقد سبق الكلام عليها ، وأما بمناسبة عبور السلع حدود الدولة خروجاً منها أو دخولاً فيها ، وهذه هي الضريبة الجمركية ، وهي ما سنتناولها فيما يأتي .

الضرائب الجمركية :

هي تلك التي تفرض على سلع معينة بمناسبة تصديرها إلى الخارج أو استيرادها من الخارج ، وتعتبر الضرائب الجمركية من أهم أنواع الضرائب المباشرة على الاستهلاك ، لأنها تضمن لخزانة الدولة الحصول على إيرادات مالية كبيرة نظراً لاتساع حركة التجارة الدولية وانتقال البضائع بين الدول المختلفة .

— وفصلاً عن الإعتبارات المالية ، فإن الضرائب الجمركية يمكنها أن تحقق أغراضاً اقتصادية واجتماعية هامة .

ففي المجال الاقتصادي تعمل الضريبة الجمركية المفروضة بسعر مرتفع على الواردات على حماية الصناعات الوطنية من منافسة السلع الأجنبية المستوردة كما يمكن بواسطتها الحد من تصدير السلع التي تكون لازمة للإستهلاك المحلي .

أما إذا كانت السياسة الاقتصادية تتجه نحو تشجيع التصدير وتمكين السلع الوطنية من منافسة السلع الأجنبية فحينئذ يجري تخفيض سعر الضريبة الجمركية .

وفي المجال الاجتماعي ، تسمح الضرائب الجمركية المفروضة على السجائر بسعر مرتفع - على سبيل المثال - بالحفاظ على الصحة العامة .

وفيما يتعلق بتحديد سعر الضريبة الجمركية على الواردات والصادرات ، نجد أن الضريبة إما أن تفرض على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة ، وهي ما تعرف بالضريبة القيمة ، مثال ذلك فرض الضريبة على الواردات من الأجهزة الكهربائية والساعات بنسبة ٢٠ ، أو ٢٥ ٪ من قيمتها . وإما أن تفرض على أساس مبلغ معين عن كل وحدة من وحدات البضائع المستوردة أو المصدرة ، مثال ذلك فرض الضريبة بواقع خمسين ريالاً عن كل كيلوجرام من البن . ومن الأفضل فرض الضريبة بالأسلوبين معاً .

وتتميز الضريبة القيمة بوضوحها وبساطتها وارتفاع حصيلتها ، ولكن يعاب عليها صعوبة تحديد القيمة الحقيقية للسلع المستوردة أو المصدرة خصوصاً إذا كانت قديمة نسبياً . كما أن الأفراد يتجهون عادة إلى المبالغة في خفض قيمة السلعة للدفع ضريبة أقل أو الإدعاء بمرور مدة كبيرة على استهلاك الساعة لنفس الغاية ولذلك تضطر الإدارة الضريبية إلى الاستعانة بالخبراء لتقدير قيمة السلع للحيلولة دون التهرب وخفض حق الخزنة العامة في هذا المجال .

أما الضرائب النوعية فإنها تتميز أيضاً بالبساطة ومهولة التحصيل إذ ما على الإدارة إلا أن تحصر عدد الوحدات وتحدد مقدار الضريبة المستحقة

عليها جميعاً ، ولكنها لا تخلو من العيب ، فالسلع المختلفة ليست موحدة القيمة ، فهناك سلع غالية الثمن ، وهناك سلع رخيصة الثمن ، وتطبيق الضريبة الجمركية بهذا الأسلوب يؤدي إلى أن يكون مبلغ الضريبة على النوعين متساوياً وذلك ما يخل باعتبارات العدالة ، لذلك تتجه الإدارات الضريبية للتخفيف من هذا العيب إلى تصنيف السلع إلى عدة أصناف بالنظر إلى نوعها وجودتها وقيمتها وفرض الضريبة بسعر يتناسب مع كل صنف .

الإستثناءات التي ترد على الضريبة الجمركية

الأصل أن الضريبة الجمركية تسرى على كل السلع التي تستورد إلى داخل الدولة أو تصدر منها إلى الخارج ، ولكن هناك إستثناءات ترد على هذا الأصل تتصل بالنظام الجمركي الخاص بالتجارة العابرة ، ونظام السماح المؤقت ، ونظام المناطق الحرة .

فنظام التجارة العابرة يسمح بدخول السلع المتجهة إلى بلدان أخرى إلى إقليم الدولة دون أن تخضع للضريبة الجمركية ، وذلك على اعتبار أن هذه السلع هي مجرد تجارة عابرة لن تستهلك في إقليم الدولة ولن تنافس السلع الوطنية .

والحكمة من إعفاء التجارة العابرة من الضريبة الجمركية هي تنشيط حركة النقل البحري والبري في إقليمها ، وإتاحة الفرصة لأن تكون البلاد مركزاً تتم فيه تسوية المعاملات التجارية .

وإستثناء التجارة العابرة من الخضوع للضريبة الجمركية لا يمنع الدولة من فرض بعض الرسوم على هذه التجارة مقابل خدمات الدولة أثناء عبورها لإقليمها .

— أما نظام السماح المؤقت فهو ذلك الذي يسمح بدخول السلع إلى إقليم الدولة بصورة مؤقتة دون أن تدفع عليها الضريبة . ولكن بشرط أن يعاد تصدير السلع خلال مدة معينة يحددها القانون وإلا استحققت الضريبة وأصبحت واجبة الأداء . وغالباً ما تكون السلع التي تستفيد من هذا النظام

هى السلع الأولية أو السلع الوسيطة التى يتم تحويلها إلى سلع تامة الصنع ،
ويعاد تصديرها مرة أخرى إلى الخارج .

ويشابه نظام السماح المؤقت نظام رد الضريبة ، وهو نظام يسمح
للمستورد التى يدفع ضريبة جمركية على بعض السلع أن يسترد هذه الضريبة
عند إعادة تصدير هذه السلع بعد إتمام تصنيعها خلال المدة التى يعينها
القانون .

ويهدف نظام السماح المؤقت ونظام رد الضريبة إلى تشجيع حركة
التصنيع والتجميع وتشغيل العمال وخلق المهارات الفنية ، ولا يتج عن
هذا النظام أى ضرر لأن السلع المستوردة لن تستهلك فى الداخل ، ولن
تنافس السلع الوطنية .

وأخيراً فإن مقضى نظام المناطق الحرة أن يخصص المشرع منطقة معينة
قد تكون ميناء بحرياً أو جويّاً أو منطقة محددة داخل إقليم الدولة ويجعلها من
وجهة النظر الجمركية كما لو كانت خارج دائرة حدود الدولة ، ومن ثم
فإن السلع التى تدخل المناطق الحرة لا تخضع للضريبة الجمركية طالما ظلت
داخل هذه المناطق ، أما إذا تجاوزتها اسنحقت عليها الضريبة .

وتهدف الدول من انشاء المناطق الحرة إلى تشجيع حركة الصناعة
والتجارة الدولية ، وزيادة فرص تشغيل العمال وجلب العملات
الأجنبية .

المطلب الثانى

الضرائب على التداول

الضرائب على التداول هى تلك التى تفرض بمناسبة انتقال الأموال من
شخص إلى آخر ، فكثيراً ما يقوم الأفراد بالبيع والشراء فى الأموال العقارية
والمنقولة ، فتكون واقعة البيع أو الشراء سبب فرض الضريبة على التداول ،
وهذه هى ضريبة التسجيل . وقد يتوسع القانون الضريبي فيفرض الضريبة على
وقائع أخرى غير تداول الأموال ، وذلك كضريبة اللعنة التى تفرض على

المحررات بصفة عامة وتلك التي تقدم للإدارات الحكومية من جانب الأفراد بصفة خاصة .

أولا - ضريبة التسجيل أو انتقال الملكية :

تتطلب بعض التشريعات لنقل الملكية العقارية وبعض المتقولات كالسيارات تسجيل التصرف القانوني الناقل للملكية ، أو توثيق العقد الخاص به في سجلات رسمية . وبمناسبة التسجيل أو التوثيق تفرض ضريبة غير مباشرة يختلف سعرها بحسب قيمة المال موضوع التسجيل أو التوثيق . وعادة ما يتمتع الأفراد الذين يدفعون هذه الضريبة بمقدرة عالية على الدفع ، ويندر الأثرب من دفع هذه الضريبة وذلك على اعتبار أنه لا يمكن الاحتجاج بالملكية الجديدة في مواجهة الكافة إلا إذا تم إثبات نقل الملكية في سجلات الدولة العامة . ولكن المغالاة في مقدار هذه الضريبة قد يؤثر على تداول رؤوس الأموال ويعوق حركة النشاط الاقتصادي :

ثانيا - ضريبة الدمغة :

تفرض ضريبة الدمغة بصفة عامة بمناسبة تحرير المستندات كالعقود والشيكات وفواتير الشراء . وعادة ما يحدد القانون الضريبي طريقة تحصيل هذه الضريبة ، وذلك أما عن طريق لصق طوابع دمغة على تلك المستندات أو عن طريق دمج المحرر بخاتم الإدارة المختصة بعد تحصيل الضريبة ، أو عن طريق طبع أوراق مدموغة .

وبالإضافة إلى ضريبة الدمغة على المستندات تفرض الضريبة على الطلبات التي يتقدم بها ذوو الشأن إلى الإدارات الحكومية والمؤسسات العامة ، فتستحق الضريبة بمجرد التوجه بالخطاب إلى المسؤولين في هذه الإدارات والمؤسسات حسبما يحدده القانون الضريبي الصادر بهذا الشأن .

الفصل الثالث

المبادئ والأسس الضريبية

ندرس في هذا الفصل المبادئ العامة للضريبة في مبحث أول ، ثم الأسس الفنية للضريبة في مبحث ثانى .

المبحث الأول

المبادئ العامة للضريبة

المبادئ العامة للضريبة أهمها ، مبدأ المساواة أمام الضريبة ، ومبدأ العدالة الضريبية .

وسندرس هذين المبدأين في مطلبين على التوالى ..

المطلب الأول

مبدأ المساواة أمام الضريبة

تتميز القاعدة القانونية - بصفة عامة - بتخصيصى العمومية والتجريد بحيث تكون واجبة التطبيق على كل الأفراد وكل الوقائع التى تخضع لها ، وبالتالى تجعل من المساواة أمام القانون أحد الأسس الجوهرية لإقامة مجتمع منظم .

والمساواة أمام القانون - وخصوصا أمام قانون الضريبة - من الأهمية بما كانت بحيث أصبحت الدساتير الحديثة تحرص على إبرازها بين نصوصها بشكل واضح ، بل إن هذه القاعدة أصبحت تفرض نفسها حتى ولو لم ينص الدستور عليها صراحة ، وذلك باعتبارها عرفا دستوريا متولدا من مبدأ المساواة أمام الحقوق والتكاليف العامة ، ومن ثم يجب على الإدارة والقاضى احترام قاعدة المساواة أمام الضريبة ، سواء فى مجال الضرائب المحلية أو الضرائب المركزية .

وتعنى المساواة أمام الضريبة ، المساواة أمام قانون الضريبة ، قال قانون هو الذى يحدد حقوق الممول والخزانة ، ويخضع تطبيقها كقاعدة موضوعية لرقابة القضاء . وبناء على ذلك فإن المساواة لا تعنى مطالبة كل فرد بمبلغ موحد من المال ، إذ تتحقق المساواة ولو حلت معاملة تمييزية بين الممولين ، وذلك لأن الدولة تراعى فى اقتطاعها العديد من الاعتبارات ، فتنظر مثلاً إلى قدرة الممول وإلى نشاطه وصلاحيته هذا النشاط للمجتمع .

وينجب على القاضى وهو يعمل مبدأ المساواة أمام قانون الضريبة أن يراعى كذلك مبدأ العدالة فلا يجوز التفرقة بين الممولين إذا ما تماثلت مراكزهم وتوافرت كل الشروط التى يستلزمها القانون . وهو المبدأ الذى نتناوله فى المطلب التالى .

المطلب الثانى

مبدأ العدالة الضريبية

لما كانت الضريبة تعتمد على عنصر الإجبار فى فرضها ، فإنه يتعين - تخفيفاً لوطأتها - الاستقرار على أساس موضوعى لتوزيع أعبائها توزيعاً عادلاً على الأفراد . ويقتضى ذلك أعمال مبدأ العدالة الضريبية .

والتوزيع العادل للأعباء الضريبية كان يشكل فى الماضى المفهوم التقليدى لهذا المبدأ ، وذلك عندما كان ينظر إلى دور الدولة المالى من زاوية إشباع الحاجات العامة دون السعى نحو تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية . بيد أن الدور المالى للدولة قد تغير مفهومه ، فلم يعد مقصور على إشباع الحاجات العامة وإنما أصبح يسعى لتحقيق أهداف أخرى اقتصادية واجتماعية . ومن ثم تغير مفهوم مبدأ العدالة الضريبية .

ومن الأهداف الاقتصادية التى يسعى النشاط المالى للدولة تحقيقها مكافحة التضخم وامتصاص الأموال الزائدة فى اقتصاد السوق عن طريق فرض الضريبة كما أن الدول أصبحت تتدخل بواسطة الضريبة للتعديل من توزيع الدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية ، وبذلك أصبحت

العدالة الضريبية في ظل المفهوم المعاصر للنشاط المالي للدولة أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب كونها أحد مبادئه .

وفي ضوء ما سبق نجد أن مبدأ العدالة الضريبية بمفهومه المعاصر ينطوي في واقع الأمر على مبدئين هما :

١ - مبدأ العدالة الأفقية :

ومقتضى هذا المبدأ المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المتساوين .

٢ - مبدأ العدالة الرأسية :

ومقتضاه عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الذين تختلف ظروفهم .

وقد يبدو لأول وهلة أن المدلول النهائي لكل من المبدئين واحد ، لأن المساواة بين الأشخاص المتساوين تعنى ضمنا عدم المساواة بين الأشخاص المختلفين ، ومن ثم يتعذر قبول أحد المبدئين ورفض الآخر .

غير أن الواقع العملي يشير إلى وجود اختلاف بين المبدئين سيتضح لنا عند الحديث عن كل مبدأ على حدة . ولكن قبل أن نتطرق إلى ذلك أود أن أشير إلى أن هناك شبه إجماع في الرأي بين الدول المعاصرة ذات الاقتصاد الحر على قبول مبدأ العدالة الأفقية ، وإن هناك كثيرا من الجدل حول مدلول العدالة الرأسية من حيث كيفية اختلاف المعاملة الضريبية .

مبدأ العدالة الأفقية :

يتسم هذا المبدأ ببساطته ووضوح دلالاته ، فعلم المساواة بين الأشخاص المتساوين يبدو مخالفا لأي مفهوم للعدالة ، وهذا ما جعل الرأي يقترب من الإجماع على قبوله في دول الاقتصاد الحر المتقدمة منها والنامية .

ويقوم هذا المبدأ على أن التساوي بين الأشخاص يفترض تساوى الطاقة

الضريبة الفردية لكل منهم ، وذلك ما يوجب المساواة في المعاملة الضريبية بين هؤلاء الأشخاص (بافراض مقلنة للجميع على الدفع) .

غير إن الإعتبارات العملية تكشف باستمرار أن (تساوى حجم مؤشر القدرة على الدفع) لا يعنى دائماً تساوى الطاقة الضريبية ، فقد يختلف الطاقة الضريبية تبعاً لاختلاف الظروف الشخصية (المادية) (متزوج أم أعزب ، عدد الأولاد الذين يعولهم ، الصحة ، والمرضى ، السن ، وغير ذلك)^(١) .

وفي ضوء ما سبق ينبغي التفرقة بين المساواة في المعاملة الضريبية والمساواة في العبء الضريبي . فالعبء الضريبي هو التضحية التي يتحملها الفرد نتيجة دفع الضريبة . (أما المعاملة الضريبية^(٢) فإنها تعنى الاستقطاع الضريبي) . ولا يؤدي تساوى الاستقطاع الضريبي — من الناحية العملية — إلى توزيع متساو للأعباء الضريبية إلا إذا تساوت الطاقة الضريبية ، أما إذا اختلفت تلك الطاقة فإن (المساواة في المعاملة الضريبية) ، قد يؤدي إلى اختلاف العبء الضريبي .

لذلك فإن تطبيق مبدأ العدالة الأفقية — من الناحية العملية — يتطلب الأخذ في الاعتبار الجوانب الشخصية للأفراد ، بحيث يخضع الشخص الذي يعول طفلاً واحداً — مثلاً — لاستقطاع ضريبي أكبر من الرجل الذي يعول ستة أطفال .

ويلاحظ في هذا المجال أن الدول النامية تتفق بصفة عامة على أن مبدأ

(١) ضرب الدكتور عبد العزيز السقاف مثلاً على إن التساوى في حجم المؤشر لم يعد كافياً لمعرفة المقدرة التكليفية للمول بقوله (خذ مثلاً : رجلان يتسلمان في نهاية كل شهر مبلغ أربعة آلاف ريال لكل منهما ولكن الرجل الأول كبير السن يعاني من أمراض عديدة ، له زوجة وستة أولاد ويسكن في بيت مؤجر أما الرجل الثاني فهو شاب جيد الصحة له زوجة وطفلة نواحدة ، وسكن في بيت ورثه عن أبيه . أما يزالان في وضع مالي واحد نظراً لأنهما يستلمان نفس الراتب ، راجع مؤلفه نظريات المالية العامة والنظام المالي ، منشورات المعهد القومي للإدارة العامة ، ص ٢١٢ .

العدالة الأفقية هو أحد المبادئ التي يجب مراعاتها في بناء الهيكل الضريبي .
نظرا لوضوح مدلول هذا المبدأ وبساطته ومراعاة للاعتبارين التاليين ^(١) :

١ - إن أعمال هذا المبدأ في الدول النامية من شأنه أن يرفع من درجة
استجابة الأفراد للوفاء بالتزامهم الضريبي وهو أمر حيوي في هذه الدول
نظرا لأن عدم استجابة الأفراد للوفاء بالتزامهم الضريبي .

٢ - أن تطبيق النصوص التشريعية التي تكفل تحقيق العدالة تحتاج في
كثير من الأحيان إلى كفاءة إدارية عالية في الجهاز الضريبي . وعلى ذلك إذا
كان من المقبول المطالبة بسن الكثير من تلك النصوص في التشريع الضريبي
للدول المتقدمة ، فإن مثل ذلك المطلب قد يكون عسيرا في كثير من الأحيان
في حالة الدول المتخلفة .

مبدأ العدالة الرأسية :

مضمون هذا المبدأ هو اختلاف المعاملة الضريبية للممولين الذين
يختلفون في مراكزهم ، أي معاملة الأشخاص المختلفين ماليا معاملة ضريبية
مختلفة ، فيكون العبء الضريبي على الغني أكبر من العبء الضريبي على
الفقر ، وهذا يقتضي اختلاف حجم الضريبة مع اختلاف حجم الوعاء
الضريبي ، ولذلك فإن الضريبة التصاعدية هي الضريبة التي يفترض أنها
تحقق مبدأ العدالة الرأسية . وتستند الدول إلى مفهوم العدالة الرأسية عند
حاجتها للتدخل بغرض الحد من تفاوت الدخول فتستعمل في هذه الحالة
الضريبة التصاعدية أو التنازلية ^(٢) .

ولكن بالرغم من هذا الوضوح النظري ، فإن الجوانب الشخصية
للممولين تخلق إشكالات لهذا المبدأ من الناحية العملية . فقد يكون حجم الوعاء

(١) الدكتور على عباس عياد وآخرون : النظم الضريبية ، ص ٢٣٥ .

(٢) الضريبة التصاعدية التي ترتفع فيها نسبة الاستقطاع الضريبي (سعر الضريبة) مع ارتفاع

الدخل .

- الضريبة النسبية : هي التي تستقطع نسبة ثابتة من الدخل بغض النظر عن حجمه .

- الضريبة التنازلية : هي التي تنخفض فيها نسبة الاستقطاع الضريبي مع ارتفاع الدخل .

الضريبي لأحد الممولين أصغر من حجم الوعاء الضريبي لمول آخر . ولكن الأعباء المالية التي تفرضها الظروف الشخصية لهذا الأخير تجعل قدرته التكليفية ، أو قدرته على دفع الضريبة أقل من الأول وهكذا يحصل الخلل في هذا المبدأ .

لذلك ينبغي لتحقيق مبدأ العدالة الرأسية - من الناحية العملية - أخذ ظروف الممول في الاعتبار عند فرض الضرائب التصاعدية أو النسبية أو التنازلية ، والاستناد إلى مبدأ القدرة التكليفية أو القدرة على الدفع ، بحيث تكون إمكانية الممول على تحمل عبء الضريبة هي التي تحدد مقدار الاستقطاع الضريبي فالشخص الذي يتمتع بقدرة أكبر على الدفع يتحمل عبأ أكبر .

المبحث الثالث

الإزدواج والهرب الضريبي

المطلب الأول

الإزدواج الضريبي

تعريف :

يعرف الإزدواج الضريبي بأنه (فرض نفس الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة) (١) .

والتعريف السابق يوضح لنا أن الإزدواج الضريبي لا يتحقق إلا إذا توافرت شروط معينة تلخص في ضرورة أن يكون شخص المكلف بدفع الضرائب واحدا ، وأن يكون الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة واحدة ، وأن تكون الضرائب التي يتحمل بها الممول واحدة أو من نفس النوع ، وأن يكون دفع الضريبة عن واقعة أو عن مدة واحدة . ولكن قبل أن نتحدث عن كل شرط من شروط الإزدواج الضريبي على حدة ، أود أن أشير إلى أن الإزدواج يحدث نتيجة لتطبيق أكثر من قانون ضريبي داخل

(١) دكتور - باهر محمد عظم - المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي : دار نهضة مصر ،

الدولة الواحدة ، أو نتيجة لتطبيق قانون أكثر من دولة على نفس الممول ونفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة .

ولكى نزيل الأمر إيضاحاً نستعرض فيما يلي مثالين يتحقق فيهما الازدواج الضريبي يتصل الأول بضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ويتصل الثاني بضريبة الدخل ^(١) .

المثال الأول :

من المتصور أن يقع ممول ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تحت طائلة قوانين ضريبة لأكثر من دولة ، بسبب ارتباطه بكل منها بإحدى روابط التبعية الثلاث السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية - على نحو ما فصلنا ونحن بصلد الحديث عن نطاق تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان - الأمر الذى يؤدي إلى تنازع بين قوانين هذه الدول التى تفرض عليه الضريبة ، وتعرضه بالتالى لحالة ازدواج ضريبي .

وتعالج مشكلة الازدواج الضريبي الدولى فى حالة هذا المثال والحالات المماثلة بتغليب إحدى الروابط التى تربط الممول بعلة دول على غيرها من الروابط . ويلاحظ فى هذا الصدد إن الفقه المالى الدولى يميل إلى ترجيح معيار التبعية الاقتصادية فى العصر الحديث على معيارى التبعية السياسية والاجتماعية فى الكثير من الضرائب النوعية وعلى الأخص ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ويتصل بالازدواج الضريبي على الأرباح التجارية والصناعية حالة ما إذا كان مقر المركز الرئيسى للمشروع التجارى والصناعى فى بلد معين . ومقار فروع فى بلاد أخرى . وحيث تكون الفروع معرّضة للخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مرتين : أحدهما فى بلد الفرع ، والثانية فى بلد المركز الرئيسى للمشروع ، لأنه من المعروف أن أرباح الفروع تدخل

(١) د - زين العابدين ناصر : علم المالية العامة والتشريع المالى ، دار نهضة العربية ،

عادة في تقويم أرباح المشروع التجارى والصناعى ككل الذى يجرىه المركز الرئيسى .

وعلاجا لهذا الوضع ، يتفق الشراح على ضرورة إجراء خصم الضرائب التى تدفعها فروع المشروع فى الخارج عند حساب الضريبة على أرباح المشروع ككل فى بلد المركز الرئيسى تفاديا لحالات الازدواج الضريبي الدولى التى تثور عندئذ .

وتبقى لمعاهدات الازدواج الضريبي الثنائية أو متعددة الأطراف الكلمة الفاصلة بشأن تطبيق وسائل العلاج المذكورة .

المثال الثانى :

هناك حالات يقع فيها ممول ضريبة الدخل فى دائرة الازدواج الضريبي فقد يخضع نفس دخل الممول لضريبة أكبر من دولة نظرا لتعدد الارتباطات بينه وبين هذه الدول .

فاذا كان الدخل ناتجا فى بلد يستند إلى مصدر الدخل لتحصيل الضريبة وكان الممول ينتمى بجنسيته أو موطنه إلى بلد آخر ، وكان هذا الأخير يستند إلى رابطة التبعية السياسية ، فان مؤدى ذلك خضوع الممول لأكثر من ضريبة عن نفس الدخل وبالتالي قيام التنازع بين التشريعات الضريبية المختلفة وتعرض الممول لعبء ضريبي باهظ .

والحل العملى لمشكلة الازدواج الضريبي فى هذه الحالة هو تغليب مبدأ التبعية الاقتصادية . فلو افترضت أن فلانا من الناس يمتلك أرضا زراعية أو عقارات مبنية فى بلد ما ، فان الضريبة العقارية تكون من حق هذا البلد بغض النظر عن تبعية الممول السياسية والاجتماعية (الجنسية أو الوطن) .

شروط الازدواج الضريبي

اتضح لنا عند تعريف الازدواج الضريبي أنه لا يتحقق إلا إذا توافرت شروط معينة ونأتى الآن إلى بيان هذه الشروط .

الشرط الأول : وحدة الممول : -

يظهر الإزدواج الضريبي وفقا لهذا الشرط إذا تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة أكثر من مرة مع الأخذ في الاعتبار بقية الشروط الأخرى . فلكي يتحقق الإزدواج إذن لابد أن يكون الممول نفسه يدفع أكثر من ضريبة على نفس المادة الخاضعة للضريبة ، وينبني على ذلك أن المادة الخاضعة للضريبة إذا كانت مشتركة لأكثر من شخص ، وقام كل شريك بدفع ضريبة الجزء الذي يخصه ، فلا تثار حينئذ مشكلة الإزدواج الضريبي لأن المكلف بالضريبة ليس واحدا .

ولكن قد تثار المشكلة إذا كانت الضريبة مفروضة على الشخص المعنوي وعلى الشخص الطبيعي في وقت واحد .

مثال ذلك أن تكون الضريبة مفروضة على الأرباح التي تحققها شركة معينة باعتبارها شخصا معنويا ، وعلى أنصبة الشركات في هذه الأرباح ، الأمر الذي يدعو إلى التساؤل هل يعتبر المساهم في الشركة قد تعرض لازدواج ضريبي بسبب خضوع نصيبه من الربح للضريبة مرتين ، أحدهما عند فرض الضريبة على أرباح الشركة ككل ، وثانيهما عند فرضها على نصيبه بعد التوزيع .

تختلف الإجابة على هذا التساؤل باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى هذه المشكلة فمن الناحية القانونية لا تكون في هذه الحالة أمام إزدواج ضريبي لعدم وحدة الشخص الخاضع للضريبة . فالشركة تدفع الضريبة باعتبارها شخصا معنويا ، وموضوع الضريبة بالنسبة لها هو الأرباح التي تجنيها . كما أن موضوع الضريبة بالنسبة للشريك هو نصيبه من الأرباح التي وزعتها الشركة فهناك أكثر من شخص يدفع الضريبة :

أما من الناحية الاقتصادية فيتحقق الإزدواج في هذه الحالة لأن الشركة المتمتع بالشخصية الاعتبارية إنما تمثل المساهمين وأرباحها في النهاية هي أرباحهم فعبد الضريبة على أرباح الشركة إنما يتحملها المساهمون في الواقع

وبالإضافة إلى ذلك يتحمل كل واحد منهم عبء الضريبة على نصيبه الذى يحصل عليه من توزيع الشركة للأرباح بعد دفعه الضريبة ، ومن ثم يكون الإزدواج الضريبي متحققا بالنسبة للمساهمين من الناحية الاقتصادية .

الشرط الثانى : وحدة المادة الخاضعة للضريبة :

بمعنى أن تفرض الضريبة على نفس المادة أكثر من مرة ، أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة فإن الإزدواج الضريبي يكون مستثيا ، مثال ذلك أن يدفع شخص الضريبة أكثر من مرة على رأس المال الذى يملكه عن نفس المدة ، فإنه يكون خاضعا للإزدواج الضريبي فى هذه الحالة . أما إذا تعددت المادة الخاضعة للضريبة كأن يدفع الممول ضريبة عن دخله الناتج من الثروة العقارية ، وأخرى عن دخله من عمله كموظف ، وثالثة عن دخله من مهنته الحرة ، فلا تتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي فى هذه الحالة ، لعدم وحدة المادة الخاضعة للضريبة .

الشرط الثالث : وحدة الضريبة :

لكنى نقول بتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي لا بد أن يتعرض الممول لدفع ضريبتين أو أكثر من نفس النوع ، ومن ثم لا يتحقق الإزدواج بين ضريبة على الدخل وضريبة على رأس المال لاختلاف إحدى الضريبتين عن الأخرى . ولكن يتحقق الإزدواج إذا كانت الضرائب من طبيعة واحدة ، مثال ذلك أن تفرض إحدى السلطات المالية ضريبة على دخل الثروة العقارية استنادا إلى الرابطة الاقتصادية (موقع المال) وتفرض سلطة ضريبة أخرى نفس الضريبة على دخل الثروة العقارية استنادا إلى الرابطة السياسية ، (الجنسية) .

الشرط الرابع - وحدة المدة التى تدفع عنها الضريبة :

بمعنى أن يقوم الممول بدفع ضرائب متعددة على نفس المادة عن فترة زمنية واحدة . أما إذا دفع الممول ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء عن فترات زمنية مختلفة فلا تتحقق حينئذ ظاهرة الإزدواج الضريبي . مثال ذلك

أن يدفع شخص ما الضريبة على أرباحه التجارية لأحدى الدول عن سنة ١٩٨٤ ، والدولة أخرى في سنة ١٩٨٥ ، ودفع نفس الضريبة للدولة الثالثة عن سنة ١٩٨٦ م . لآتنا في هذا المثال لا نكون أمام فترة زمنية واحدة .

تلك هي الشروط الواجب توافرها للقول بوجود ظاهرة الإزدواج الضريبي . والإزدواج قد يكون دوليا وقد يكون داخليا ، وتعالج مشاكل الإزدواج الدولي عادة عن طريق الاتفاقيات الثنائية أو الاتفاقيات متعددة الأطراف كما وضحنا ذلك من قبل .

أما الإزدواج الداخلي فقد يكون ناشئا عن وجود سلطتين ماليتين مستقلتين وقد يكون مقصودا أو غير مقصود .

وتتوافر ظاهرة الإزدواج عند وجود سلطتين ماليتين في حالة الدول الاتحادية إذ من الممكن أن تقوم حكومة الاتحاد وحكومات الولايات بفرض ضرائب متماثلة على نفس المادة الخاضعة للضريبة . كما أنه من الممكن أن تتحقق ظاهرة الإزدواج حتى في الدولة البسيطة ، وذلك عندما تقوم السلطات المركزية وسلطات الإدارة المحلية في دولة موحدة بفرض مثل هذه الضرائب .

وحلا لمشكلة الإزدواج في هذه الحالات ينبغي تحديد صلاحيات السلطات التي لها حق فرض الضريبة تحديدا واضحا يمتنع على كل سلطة تجاوز صلاحياتها إلى صلاحيات السلطة الأخرى . ويتصور ذلك عندما يجعل القانون من حق الحكومة الاتحادية أو السلطة المركزية فرض كافة أنواع الضرائب باستثناء بعضها التي تحدد بالاسم وتكون من اختصاص الولايات أو السلطات المحلية .

ويتصور أيضا أن يجعل القانون للحكومة الاتحادية أو الحكومة المركزية حق فرض كافة أنواع الضرائب ، ويسمح للولايات أو السلطات المحلية بفرض ضريبة إضافية لا تتجاوز نسبتها حتما معينا (١٥ ٪ أو ٢٠ ٪ مثلا) على بعض أنواع الضرائب المفروضة من الحكومة الاتحادية أو الحكومة المركزية .

وأخيرا فانه يمكن أن تحدد نسبة معينة من حصيلة الضرائب التي تحصلها الدولة لصالح خزانة الولايات في الدول الاتحادية ، أو السلطات المحلية في الدول البسيطة كأن تأخذ الخزانة العامة مثلا ٩٠ ٪ ويترك ١٠ ٪ للخزانة الولاية أو السلطة المحلية .

والإزدواج الضريبي قد يكون مقصودا وقد يكون غير مقصود كما أشرنا من قبل :

ويحدث الإزدواج المقصود إذا استهدف المشرع غرضا معيناً . مثال ذلك لو أراد المشرع تحقيق إيرادات إضافية لصالح الخزانة العامة لمواجهة عجز طارئ في الميزانية ، فقد يفرض إلى جانب الضريبة الأصلية على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة أخرى إضافية على هذه الأرباح . وقد يسمح المشرع للهيئات المحلية : ضريبة على نفس الوعاء الخاضع لنفس الضريبة المفروضة من قبل السلطة المركزية .

وعادة ما يلجأ المشرع إلى تعدد الضرائب ، ولا يلجأ إلى رفع السعر الاسمي للضرائب المفروضة تفاديا للشعور بالاستياء من جانب الأفراد إذا ما أحسوا بارتفاع سعر الضريبة .

أما الإزدواج الضريبي غير المقصود فانه يحدث عند أن تتعدد الضرائب المتشابهة التي تحدث نوعا من الإزدواج الواقعي والفعل بالنسبة للممول وتؤثر في مقدرته التكليفية .

ومثال ذلك : أن تفرض إلى جانب ضريبة الأرباح التجارية على ربح الشركات ضريبة أخرى على حصص المساهمين من الأرباح التي توزعها هذه الشركات ، فيحدث في هذه الحالة ازدواج بالنسبة للمساهمين ، ولكنه غير مقصود من جانب المشرع .

د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين

المطلب الثاني

الهرب الضريبي

د. محمد رفعت عبد الوهاب

التعريف :

الهرب الضريبي هو سعى المكلف نحو التخلص من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً ، دون أن يعكس أو يتقل عبأها على الغير ^(١) . وهذا السلوك غير الأمين وغير الشريف من جانب الممول أو المكلف خطير في أثره ، إذ أنه يؤدي إلى قلة وضالة الحصيلة الضريبية ، كما أنه يهدم فكرة المساواة والعدالة في توزيع الضرائب لأن المهربين يتميزون عن غيرهم من فئات المواطنين الذين يدفعون ما عليهم من ضرائب أو لا يستطيعون الهرب منها مثل الموظفين والمستخلصين .

ثم أن ظاهرة الهرب تعبر عن ضعف أخلاقي وعدم ولاء نحو المجتمع وعدم وعى بأهمية ما تحصله الدولة من ضرائب لتحقيق الخدمات العامة لعموم المواطنين .

صور الهرب الضريبي :

هناك صورتان للهرب من الضريبة : أخطرهما صورة (الهرب غير المشروع) الذي يتضمن مخالفة لأحكام القانون الضريبي وخرقا له ، ويتم بطرق احتيالية لخداع الإدارة الضريبية ، ولذلك يطلق عليه الفقه عادة

(١) راجع : الدكتور حسن عواضه ، المالية العامة - دراسة مقارنة ، ١٩٧٨ م ص (٤٦٠) .

وما يجدر ملاحظته هو الفارق - الذي يبين من التعريف - بين الهرب الضريبي وبين نقل عبء الضريبة على الغير أو ما يسمى في الفقه المالي برأجية الضريبة . ففي الهرب الضريبي ينتج عن سلوك الممول تضييع حق الخزنة العامة وأعداد الضريبة في ذاتها ، أما في حالة نقل عبء الضريبة يسمى الممول إلى نقل عبء الضريبة التي يدفعها إلى غيره من الأشخاص . فكل سبيل المثال أن يسمى مالك العقار إلى تحميل المتأجر عبء الضريبة العقارية ، بأن يقوم بزيادة الإيجار بقدر الضريبة التي يدفعها . أو كأن يقوم التاجر بزيادة السعر على المستهلك محملا إياه بطريقة غير مباشرة مبلغ الضريبة التي يدفعها عن السلطة المباشرة . انظر في ذلك : الدكتور عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة والنظام المالي ، ص ٢٠٢ .

(الغش الضريبي) ولكن من ناحية أخرى هناك صورة ثانية تسمى (التهرب المشروع) ويعنى أن يسعى الممول لتجنب الضريبة والتخلص منها في إطار القانون ودون مخالفة صريحة لأحكامه . ونعرض لكل من هاتين الصورتين فيما يلي : -

أولا - التهرب غير المشروع :

يقصد بالتهرب غير المشروع أن يحاول الشخص الذى تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا ، متبعا في سبيل ذلك طرقا وأساليب لمخالفة للقانون الضريبي وتتضمن معنى الغش والاحتيال . وبالتالي فمن الممكن أن نطلق على هذه الصورة من التهرب « الغش الضريبي » (١) .

ولا شك في خطورة هذه الظاهرة من ناحيتين : فهى من ناحية تعبر عن شخص محتال على قدر من الخطورة لانه يخالف القانون واللوائح بأسلوب النصب على الدولة . ومن ناحية ثانية هذه الظاهرة تفقد الدولة جاكبا هاما من مواردها المالية لتحقيق المصالح العامة .

وأشكال التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي متنوعة بتتوع الطرق الاحتمالية : فقد يلجأ الممول إلى الإخفاء المادى لوعاء الضريبة ، كادخال بضائع مستوردة دون الإعلان عنها أو دون أن تمر بالمراكز الجمركية ، وذلك التهرب من دفع الرسوم الجمركية عليها (٢) .

وقد يعتمد الممول إلى إخفاء جزء هام من الوعاء الضريبي ، كأن يقدم اقرارا ضريبيا ناقصا وكاذبا لتقليل دين الضريبة ، أو كأن تقوم الشركة بالتلاعب المحاسبي واستخدام البيانات والميزانيات الخاطئة والمزورة للمبالغة في نفقاتها وانقاص أرباحها (٣) .

(١) راجع الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري ، ١٩٧٤ م ، ص ٢٤٧ .

(٢) انظر : الدكتور حسن عواضه ، المرجع السابق ص ٤٦٠ .

(٣) انظر : الدكتور عبد الكريم بركات والدكتور حامد دراز والدكتور على عياد ، دراسات في النظم الضريبية ، ١٩٧٥ م ، ص ١٢٦ .

كذلك من وسائل الغش الضريبي أن يمارس الشخص نشاطه التجارى أو جانباً منه باسم الآخرين ، وذلك لعدم دفع ضريبة الأرباح التجارية أو التقليل منها أو أن يقوم المكلف بالتخويه وإخفاء المظاهر الخارجية لثروته لتضليل مصلحة الضرائب عند ربط الضريبة .

وأيضاً من هذه الأساليب الاحتيالية المخالفة للقانون أن يسعى بعض الممولين إلى تغيير وصف النشاط الذى يمارسونه للهروب من ضريبة ذات أسعار مرتفعة إلى ضريبة أخرى ذات أسعار أقل .

ومثال ذلك : أن يسعى بعض الشركاء المتضامنين فى شركة تضامن إلى وصف علاقتهم بالشركة على أنها علاقة عمل ، وأن ما يتقاضونه ليس أرباحاً وإنما مرتبات وأجور ، وذلك سعياً للهروب من الضريبة على الأرباح التجارية ذات الأسعار المرتفعة من أجل الخضوع لضريبة المرتبات والأجور ذات الأسعار المنخفضة . أو أن يسعى الشركاء المتضامنون إلى تحويل جانب من الأرباح إلى صورة مرتبات وأجور . وهذا الوضع فى حالته يمثل مخالفة للقانون بأساليب تنطوى على الغش والتحايل .

ثانياً - الهرب المشروع :

وهو تخلص مشروع من الضريبة ، بمعنى أن الفرد يتخلص من دفع الضريبة فى إطار القانون ودون أية مخالفة لأحكامه . وواضح أن هذه الصورة أقل خطورة من الغش الضريبي أو الهرب غير المشروع . بل قد يظهر الهرب المشروع وكأنه مقصود من المشرع نفسه لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية أو الاجتماعية ، كأن يستثنى القانون بعض المؤسسات الصناعية أو السياحية من الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بشروط معينة أو يقلل إلى حد بعيد خضوعها لتلك الضريبة تشجيعاً لتلك المؤسسات والأهداف التى تحققها ، أو كأن يفرض القانون رسماً جمركياً مرتفعاً على استيراد بعض السلع بقصد الحد منها حماية للسلع الوطنية ، ومن ثم يكون تجنب التجار استيرادها وتجنب خضوعهم لهذا الرسم الجمركى مقصوداً من جانب المشرع .

الأمثلة السابقة لا يظهر فيها الأفراد الممولون في أى مظهر سوى أو غير أمين ، لأن تجنب الضريبة أو الإعفاء منها مقصود كما رأينا من جانب المشرع نفسه . بل في أحيان أخرى معينة يكون موقف المشرع الوضعى ذاته موقفاً غير أمين وبعيد عن النزاهة وعن العدالة والمساواة ، وذلك حين يلجأ إلى تمييز فئة اجتماعية معينة ومحاباتها بتخفيض ما تدفعه من الضرائب إلى حد بعيد ، عن طريق استغلال أساليب تشريعية تحق هذا الإعفاء حتى يبقى في الظاهر في إطار الشرعية وسيادة القانون ^(١) .. ويتحقق ذلك حين يخضع القانون البعض للضريبة وينظم في نفس الوقت الأسلوب الذى يمكنهم ويسمح لهم بتخفيض الوعاء الضريبي والتخفيف من الضريبة بالتالى ، مثل أن ينص القانون على قيام الإدارة بتقدير الضريبة على هذا البعض بطريقة التقدير الجزائى ، وذلك وصولاً لمحاباتهم على حساب الفئات الاجتماعية الأخرى ^(٢) .

ولكن أغلب أشكال ومظاهر التهرب المشروع تظهر في قيام الممول بالاستفادة من القصور والثغرات الموجودة في قانون الضريبة نتيجة علم دقة صياغة القانون ويصل الممول نتيجة ذلك إلى التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً . ومع ذلك لا يمكن ملاحقة هذا الممول أو عقابه لأنه لم يرتكب أية مخالفة قانونية وإنما فقط استفاد من نقص التشريع ووجود ثغرات داخله . ومثال ذلك أن لا يشير قانون ضريبة الشركات إلى خضوع الهبات للضريبة ، فيعتمد أحد الأفراد إلى توزيع أمواله على ورثته حال حياته عن طريق الهبة ، ويتجنب بالتالى الخضوع لضريبة الشركات ^(٣) .

ومثال ذلك أيضاً : أن تعمل إحدى الشركات على التهرب من تصاعدية أسعار الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وذلك بأن تقوم الشركة

(١) انظر : الدكتور عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة ، المرجع السابق ص ٢١٧ وراجع أيضاً المرجع الذى أشار إليه الدكتور عبد العزيز السقاف : دراسات في الاقتصاد المالى - الدكتور محمد حامد دويدار ، ص ٢٣١ .

(٢) انظر : الدكتور عبد الكريم بركات وآخرين ، دراسات في النظم الضريبية ، المرجع سابق الذكر ص ١٦٣ ج .

(٣) الدكتور - زين العابدين ناضر ، علم المالية العامة ، سابق الإشارة إليه ص ٣٤٦ .

يتميزتها داخليا إلى عدة شركات صغيرة مستقلة إحداها عن الأخرى من الناحية القانونية . وتكون الشركة الأم بذلك قد استفادت من نصوص القانون التجارى التى تسمح لمجلس إدارة الشركة بأن ينشئ شركات فرعية .

وكشال آخر على الاستفادة من ثغرات القانون أن يقوم المستثمرون الأجانب من الاستفادة من نصوص قانون الاستثمار رقم (١٨) لسنة ١٩٧٥ م أو قانون الاستثمار المصرى رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤ م ، واللذين نصا كلاهما على إعفاءات ضريبية للمستثمرين فى الخمس سنوات الأولى لممارسة النشاط الاستثمارى . فمن الممكن أن تتصور أن يقوم المستثمر بعد انقضاء الخمس سنوات الأولى بتغيير نشاطه الاستثمارى إلى مجال آخر مختلف ، من أجل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية لمدة خمس سنوات أخرى .

ويلاحظ أن هذا التهرب « المشروع » الذى يعتمد على استفادة الممول من نقص أو ثغرات التشريع لا يعتبر - كما قلنا - مخالفة قانونية ، ولكنه يمثل بلا شك مخالفة أخلاقية وموقفاً غير شريف . وسيل قمع هذا التهرب لا يكون إلا بتعديل التشريع على نحو يمنع الثغرات ويسدها .

أسباب التهرب الضريبى :

ما هى الأسباب التى تجعل بعض الممولين يسعون للتهرب من الضريبة بطريق الغش أو بطريق مشروع فى الظاهر ؟ أسباب عديدة يعرضها الكتاب وبطرق متباينة • ويمكننا أن نعرض أهمها فيما يلى :

١ - إنعدام أو ضعف الوعى الضريبى والشعور بالمسئولية العامة . ويشير بعض الكتاب للتدليل على أهمية هذا السبب إلى ما يلاحظونه من ضالة الغش الضريبى وقلة انتشاره لدى الشعوب الأنجلوسكسونية وشعوب دول شمال أوروبا ، بعكس الشعوب اللاتينية وشعوب البحر الأبيض المتوسط ، كما يستشهد البعض الآخر بالمقارنة بين سلوك الأفراد فى الدول المتقدمة حيث تزداد درجة الوعى والشعور بالمسئولية ، وبين سلوك الأفراد فى الدول النامية أو المتخلفة :

٢- ارتفاع أسعار الضريبة يزيد من العبء المادى والنفسى للضريبة على الممول ، مما قد يدفعه للهرب منها .

٣- معاملة القانون الضريبي بعض الفئات أو المشروعات معاملة تفضيلية متميزة عن عموم الفئات الأخرى ، يمثل سبباً للهرب الضريبي . وقد يكون المشرع حسن النية يسعى من هذه المعاملة المتميزة لتحقيق أهداف عامة اجتماعية واقتصادية ، ولكن هذه الأهداف وتلك المعاملة قد تكون غير مفهومة بالقدر الكافى من باقى الممولين مما يدفعهم للهرب .

٤- أسباب متصلة بالسياسة التشريعية . فسرعة تغير القوانين الضريبية وعدم استقرارها تخل بالهيكل الضريبي وتزيد من العبء النفسى على الممول مما قد يدفعه للهرب من الضرائب ، كما أن سرعة التغير تزيد من مشاكل الإدارة الضريبية فى تطبيق النظم المستحدثة وإضعاف رقابتهم على الممولين . ومن ناحية أخرى وجود نقص وثغرات فى القوانين الضريبية وعدم إحكام صياغتها يعطى الفرص للممولين سبباً لسيء النية فى الاستفادة من تلك الثغرات للهروب من واجبه الضريبي .

٥- وهناك عامل اقتصادى . وهو أن الممول أو المكاف بالضريبة يسعى حثيثاً للهرب منها فى حالات الكساد ، وذلك على خلاف حالات الرواج والانتعاش وزيادة النشاط الاقتصادى حيث يزداد دخل الممول ويقل العبء النفسى للضريبة ، وقلة الدافع نحو الهرب ، إذ تزداد الخشية من مشاكل الهرب المادية والأدبية .

٦- وفى الأخير ، تجب الإشارة إلى أن من أسباب الهرب سوء استخدام الأموال العامة وتبذيرها فيما لا يفيد بالدرجة الكافية ، فهذا الشعور لدى الممول يدفعه للهرب من عبء الضريبة . والواقع أن مثل هذا الشعور قد يرجع لعدم الوعى الكافى بالجهود الحكومية .

وسائل مكافحة الهرب الضريبي :

بقى لنا أن نبحث عن الإجراءات والوسائل التى يمكن أن تمنع الهرب

الضريبي وتحول دون وقوعه ، أو على الأقل تحد وتقلل منه . وبالنظر إلى أسباب الهرب - السابق عرضها - فلنأخذ بما يمكن أن نعرضه للوسائل والإجراءات التالية :

١ - العمل على زيادة درجة الوعي الضريبي ، وتنمية الشعور بالمسؤولية العامة ، لزيادة القناعة بأن قلة الحصيلة الضريبية تعنى ضعف موارد وإمكانات الدولة ، وعدم قدرتها بالتالى على تنفيذ الخطط التنموية لتقدم البلاد . ولا شك أن نجاح هذه الخطط وإحداث التقدم يفيد الممولين أيضاً نتيجة ازدياد نشاطهم بسبب الرواج الاقتصادى .

٢ - ويرتبط بما سبق توعية الممولين بحسن استخدام الهيئات الحاكمة للأموال العامة ، والإعلان الكافى عن الجهود الحكومية المتزايدة فى جميع المجالات الاجتماعية والاقتصادية .

٣ - إحكام الرقابة الضريبية على نشاط الممولين وإقراراتهم ، ولأجل التحقق باستمرار من انتظام دفاترهم وحساباتهم . والرقابة الدقيقة ضرورية بالذات للقضاء على مظاهر الغش الضريبي . وتلك الرقابة تستدعى من ناحية أولى جهاز إدارى ضريبي على قدر كاف من التدريب والكفاءة ، كما تستدعى من ناحية أخرى حق مصلحة الضرائب فى الاطلاع والحصول على المعلومات ليس من الإدارات العامة فقط بل وأيضاً من المنشآت الخاصة .

٤ - من وسائل مكافحة الهرب التى تقررها تشريعات الدول إباحة تقديم المعلومات والبيانات من الغير للمساعدة فى الكشف عن حقيقة المركز المالى للممول ونشاطه ، وهو ما يساعد فى تحديد الوعاء الضريبي على النحو الصحيح . وتلجأ بعض التشريعات إلى منح مكافآت مالية للأشخاص الذين يتقدمون للإدارة الضريبية بمعلومات صحيحة تساعد على اكتشاف المتهربين من الضريبة .

٥ - العمل على اتباع طريقة الحجز من المنبع كلما أمكن ذلك كأسلوب فى تحصيل الضريبة . وفى ظل هذه الطريقة يقوم مدين المكلف بالضريبة بحجز قيمتها وتوريدها مباشرة لمصلحة الضرائب ولكن هذه الطريقة إذا أمكن

استخدامها في بعض أنواع الضرائب مثل الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على القيم المنقولة ، إلا أنه لا يمكن اتباعها في ضرائب أخرى مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المهن الحرة .

٦ - تقرير العقوبات الرادعة على المتهربين من الضريبة . وأثر هذه العقوبات بجانب العقاب والردع هو أيضاً أثر وقائي يتمثل في تحذير الممولين الآخرين من الوقوع تحت طائلها . وتراوح هذه العقوبات بين الغرامة والخس والسجن والمصادرة ، ليس فقط للمادة المهربة بل أيضاً للوسائل التي تحويها أو تستخدم في نقلها . أيضاً هناك العقوبات الضريبية والمالية مثل مضاعفة دين الضريبة أو قيام الإدارة الضريبية بالتقدير المباشر بنفسها ، ومثل حق مصلحة الجمارك في الاستيلاء على السلع المستوردة بذات القيمة التي يعلنها الممول عندما يقوم هذا الأخير بإعلان قيمة أقل من القيمة الفعلية .

٧ - وضع سياسة ضريبية واضحة ومستقرة تلبي متطلبات الاقتصاد القوي . وهذا ما تعمل الدول المتقدمة والنامية على تحقيقه في ظل الخطط الإنمائية في الوقت الحالي . ويدخل في إطار تلك السياسة الضريبية الواضحة إلغاء كافة الاستثناءات والإعفاءات الضريبية ما أمكن ذلك .

٨ - أحكام صياغة التشريعات الضريبية وسد الثغرات التي يكشف عنها التطبيق والتي يستغلها بعض الممولين ، وذلك للقضاء على ما يسمى بالتهرب المشروع .

ولكن يحسن عدم الإسراع بتغيير القوانين الضريبية بطريقة جذرية وشاملة ، إذ تكفي التعديلات المحددة المصاغة بالدقة الكافية .

٩ - وأخيراً تلجأ الدول لعقد اتفاقيات دولية في إطار هيئة الأمم المتحدة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي الذي يَصُلُ نتيجة هروب الممولين إلى الخارج أو تهريبهم جانب من ثرواتهم إلى الدول الأجنبية . وتتضمن تلك الاتفاقيات الدولية تنظيم تبادل المعلومات عن الممولين المقيمين في دول أخرى غير دولة الأصل . وذلك لأجل تحديد حقيقة مركزهم المالي والوصول إلى تنظيم المساعدة المتبادلة بهدف تحصيل الضريبة المتهرب منها .

البَابُ الثَّانِي

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

دكتور / مجاهد محمد عيسى

مقدمة :

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة مباشرة نوعية سنوية يفرضها المشرع على الأرباح الصافية التي تحققها المنشآت والمهن التجارية والصناعية وغيرها من أوجه النشاط التي نص عليها القانون^(١).

وتعتبر هذه الضريبة من أهم الضرائب النوعية التي يقرها المشرع الضريبي سواء من ناحية مردودها بالنسبة للخزانة العامة أو باعتبار ما تثيره من منازعات ضريبية بين الإدارة الجبائية والممولين.

وقد عالج المشرع اليمني تلك الضريبة بالقرار الجمهوري بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢م المعدل بالقانونين رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٦م ورقم (١٦) لسنة ١٩٧٧م . والذي يتضمن ستة فصول موزعة على النحو التالي :

الفصل الأول : نطاق فرض الضريبة ، الفصل الثاني : معدل الضريبة .
الفصل الثالث : الأرباح التي تسرى عليها الضريبة ، الفصل الرابع : الإعفاء من الضريبة ، الفصل الخامس : تحديد مقدار الأرباح التي تسرى عليها الضريبة ، الفصل السادس : أحكام عامة متنوعة .

وقد تناول في الفصل الأخير الأقسام التالية : حصر المكلفين وحكم حالات التوقف والتنازل عن المنشآت وحق الإطلاع وسر المهنة . والجزاءات والتحصيل والحجز وأخيراً التقادم وأحكام أخرى متنوعة .

خطة الدراسة :

نعالج بحثنا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في التشريع اليمني في الفصول الآتية :-

(١) د - عبد الحفيظ عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل ، ١٩٨٥ م ، ص ٧٣ .
وانظر كذلك عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة والنظام المالي في الجمهورية العربية اليمنية ، الطبعة الثانية سنة ١٩٨٤ ص ٢٧٥ .

الفصل الأول : خصائص الضريبة .

الفصل الثاني : المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة .

الفصل الثالث : وعاء الضريبة (الأرباح السنوية الصافية المحققة) .

الفصل الرابع : ربط الضريبة وتحصيلها .

الفصل الخامس : الإعفاء من الضريبة .

الفصل السادس : الطعن الضريبي .

الفصل السابع : التقادم الضريبي .

الفصل الأول خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

تتميز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعدة خصائص هامة منها (١) :

أولا - أنها ضريبة مباشرة على الإيراد :

فهذه الضريبة تعتبر أهم الضرائب المباشرة التي فرضها المشرع المالي ، فهي تسرى على أرباح المنشآت التجارية والصناعية وأرباح الحرف وبعض أوجه النشاط الإقتصادي ذات الطابع الملقى . وهي تعود على الخزنة العامة بأكبر حصيلة ممكنة :

ومن ناحية أخرى فإنها أحصى الضرائب المفروضة على الدخل ولكن بمعناه الواسع ، فهي من ناحية تسرى على أرباح الأنشطة التي سبق ذكرها ومن ناحية أخرى فإن مدلول الربح هنا مدلول واسع فيدخل في معناه :

الأرباح الإرادية : التي تتحقق من عمليات الاستغلال العادي لكل نشاط تجاري أو صناعي .

الأرباح الرأسمالية : كتلك التي تنتج مثلا من بيع أصل من أصول المنشأة التجارية أو الصناعية .

الأرباح العرضية : وهي التي تأتي من عمل عارض ولكنه يتعلق بأصول المنشأة ، وسيأتي بيان كل أولئك تفصيلا .

(١) على وجه التفصيل انظر ، محمد طه بدوي ومحمد حمدي التشار ، أصول التشريع الضريبي ، ط ١ ، ١٩٥٩ ، ص ٤٢٤ وما بعدها .

ثانياً - ضريبة سنوية :

فالمدة التي يحسب عنها الربح الخاضع للضريبة عادة ما يتحدد بمقدار سنة ميلادية كاملة أو بجملة إثني عشر شهراً .

فهذه الضريبة لا تفرض على أرباح عملية معينة يجريها الممول أو على الربح بمجرد تحققه ولو كان هائلاً ، وإنما هي كبداً عام تفرض على مجموع نشاط الممول في مدة إثني عشر شهراً . وعلة ذلك أن بعض نشاطه قد يحقق ربحاً وبعضه الآخر قد يأتي بخسارة ، ومن ثم فلا يتحقق معنى الربح إلا بتصفية نتائج العمليات التي يجريها الممول خلال سنة .

وهناك حالات استثنائية يحاسب فيها الممول عن مدة تقل عن سنة كاملة سيرد ذكرها تباعاً ، كما في حالي التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة للغير وكما هو الشأن في حالة العمولة والسمسرة العارضتين .

ثالثاً - ضريبة إقليمية :

بمعنى أنها تسرى على أرباح كافة المنشآت التجارية والصناعية التي تعمل داخل الدولة بصرف النظر عن جنسية مالكيها ، فاليميني الذي يمتلك منشأة تجارية أو صناعية تعمل في الخارج لا تخضع أرباحه منها لتلك الضريبة في اليمن ، والعكس صحيح ، فالأجنبي الذي يمتلك منشأة تعمل في اليمن تخضع أرباحها للضريبة في اليمن وهذا معنى كونها ضريبة إقليمية . فهي تفرض على النشاط الذي يمارس داخل إقليم الدولة .

رابعاً - ضريبة عينية وشخصية :

فهى ضريبة عينية لأنها لا تبعاً أصلاً بظروف الممول الشخصية وإنما هدفها في المقام الأول هو المسادة الخاضعة للضريبة . إلا أن المشرع الضريبي قد يراعى أحياناً الظروف الشخصية للممول واضعاً في اعتباره أن كثيراً من الممولين الخاضعين لها هم من صغار التجار والصناع تنحصر جل إيراداتهم ودخولهم فيما يحصلون عليه من ربح من نشاطهم . ومن ثم

يجرى اقتطاع جزء من هذا الربح ليكون بمثابة من الخضوع للضريبة
باعتباره حداً أدنى لازماً للمعيشة .

خامساً : وأخيراً فهي ضريبة تفرض على نتائج العمل ورأس المال
معاً . فهي تتطلب تضافر هذين العنصرين معاً . وذلك على خلاف ضريبة
المهن غير التجارية والتي قوامها العمل فقط أو العمل بصفة أساسية .

الفصل الثاني

المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة

لم يرد في التشريع الضريبي العيني تعريف عام لأوجه النشاط التي تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ؛ اكتفاء بتعدادها وتحديداتها ، اقتداء بمسلك تشريعات أخرى في هذا الصدد . إذ حدد المشرع في المواد ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ من القانون (١١) لسنة ١٩٧٢م المهن والمنشآت التي تخضع لأرباحها للضريبة .

وفيما يلي نشرح تلك المهن والمنشآت في مبحث خاص ثم نستعرض في مبحث آخر الشروط العامة التي يجب توفرها للخضوع للضريبة .

المبحث الأول

المهن الخاضعة

تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في التشريع العيني على المهن التجارية والصناعية والأنشطة الاقتصادية للهيئات والمؤسسات العامة ، وأعمال الوسطاء (السمسرة ووكالة بالعمولة) وعمليات شراء وبيع الأموال المنقولة والعقارية وتقسيم الأراضي لبيعها وتأجير الأموال المنقولة والمحلات التجارية والصناعية وأخيراً نشاط شركات الأموال .

وفيما يلي نبذة وجيزة عن كل نوع من هذه الأنشطة مرتبة حسب ورودها في القانون .

المطلب الأول

المهن التجارية والصناعية وأرباب الحرف وأمتيازات المناجم

فقد نصت المادة الأولى من القرار بقانون (١١) لسنة ١٩٧٢م

على ما يلي :-

تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية والمتعلقة بالحرف ومن بينها إمتيازات ومنشآت المناجم وغيرها بغير استثناء إلا ما ينص عليه القانون ويتم طرح الضريبة لأول مرة ابتداء من أول يناير سنة ١٩٧٣ م على أساس أرباح عام سنة ١٩٧٢ م .

ويتضح من النص المذكور أن أوجه الأنشطة التالية تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية :

(١) المهن والمنشآت التجارية (١)

وهي المهن التي تزاوُل نشاطا يتميز بالسعي وراء تحقيق الربح والذي ينتج من تضافر رأس المال والجهد الإنساني معا ،

(١) يعرف البعض المهنة بأنها عمل جلى يتفرغ له الإنسان ويكرس له وقته ومن شأنه أن يدر عليه كسبا . وقد أوردت التعليمات التفسيرية للقانون (١١) لسنة ١٩٧٢ م والصادرة من وزير المالية بالقرار الوزاري رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٢ م انه يقصد بالمهنة التجارية (المهنة التي يقوم أصحابها على وجه الاعتياد بممارسة الأعمال التجارية بقصد المضاربة والحصول على الربح . ويحدد الفقه أهم الأعمال التجارية بما يلي : -

(أ) شراء البضائع وغيرها من المنقولات المادية وغير المادية لأجل بيعها بربح سواء بيعت على حالتها أم بعد شغلها أو تحويلها .
(ب) شراء الأشياء المشار إليها المنقولة نفسها لأجل تأجيرها أو استئجارها لأجل تأجيرها ثانية .

(ج) أعمال الصرافة والمبادلة المالية ومعاملات المصارف العامة .

(د) مشروع المصانع .

(هـ) مشروع النقل برا ، وجوا ، وبحرا .

(و) العمولة والسسرة .

(ز) مشروع التأمين بكل أنواعه .

مشروع المشاهد العامة (المحلات المخصصة للجمهور مقابل أجر « سينما - مسرح .. الخ) «

مشروع المخازن العامة (إيداع البضائع في المخازن المذكورة لقاء أجر) .

مشروع البترول : مشروع تقديم المواد (التمهيدات تجارة الغير بتقديم سلع معينة) .

مشروع وكالة أشغال (امتياز تقديم الخدمات للغير لقاء أجر) .

ويقصد بكلمة مشروع أن يضع شخص نفسه في خدمة الجمهور من أجل القيام بعمليات

تجارية أو صناعية بصورة مطردة بذاته أو بواسطة عماله أو مستخدمين . ويتطلب المشروع عادة

سلسلة من الأعمال التجارية المستمرة يقوم بها شخص وفقا لخطة مرسومة تلزمه انشاء المؤسسات أو

المحال واستخدام عدد من الموظفين والعمال كما تقدم .

ونظرا لعدم إيراد القانون الضريبي تعريفا للمهنة التجارية التي تخضع لضريبة الأرباح — وهو مسلك حسن إذ ليس من شأن التشريع إيراد التعريفات فقد احتدم الخلاف طويلا بين الفقهاء وتابعهم في ذلك القضاء ، فهل يجب التقيد بنصوص القانون التجارى لتحديد متى تعتبر المهنة تجارية والنشاط تجاريا أم أنه لا يجب التقيد بذلك ” .

فذهب فريق من الفقه إلى ضرورة التقيد بأحكام القانون التجارى في هذا الصدد طالما أن المشرع الضريبي لم يقم من جانبه وفي نصوص صريحة بتحديد الأعمال التجارية التي تخضع للضريبة . وعليه فإنه وفقا لهذا الاتجاه لا تخضع لهذه الضريبة سوى التجار وحدهم فهم المخاطبون بأحكام القانون التجارى دون غيرهم .

ولكن يعاب على هذا الاتجاه بأن القانون الضريبي ليس مقصورا على المهن التجارية وحدها حتى يمكن التعويل على قواعد القانون التجارى في هذا الشأن . وانما يسرى أيضا على المهن الصناعية بل والزراعية إذا تجاوزت حدودا معينة . صحيح أن غالبية الأعمال الصناعية تعتبر أعمالا تجارية وفقا للقانون التجارى إلا أن منها مالا يعد كذلك كما هو الشأن في استغلال المحاجر وبتاييع المياه المعدنية .

وذهب فريق آخر إلى القول بسريان الضريبة على أرباح المهن التي تعتبر تجارية وفقا للقانون التجارى . وكذلك على أرباح المهن الأخرى التي يمكن قياسها على المهن التي تعتبر تجارية وفقا للقانون التجارى .

ولكن الأخذ بهذا الرأي يؤدي إلى منح سلطة كبيرة للإدارة الضريبية تدفعها إلى التحكم في مواجهة الممولين . إذ لن يكون هناك معيار واضح للمهن التي تخضع أولا تخضع للضريبة التي نحن بصددتها .

وإزاء هذه الانتقادات ذهب بعض الفقه إلى أن الأنشطة التي تخضع

(١) انظر في عرض هذا الخلاف ، السيد عبد المولى ، التشريع الضريبي المصري لسنة ١٩٧٦ ،

للضريبة هي التي تقوم على استغلال العمل (المجهود الإنساني) ورأس المال معا بنية الكسب وعلى وجه الاستقلال دون أن يكون العنصر الرئيسي فيها هو العمل ومع استبعاد أعمال الاستغلال الزراعي ، يستوى في ذلك خضوع النشاط للقانون التجاري أو عدم خضوعه .

أما عن موقف القضاء فإنه يميل في أحكامه العديدة إلى الأخذ بالرأي الأخير لما يتميز به من سهولة ووضوح . فقد قضى في مصر بأنه لما كانت الطاعنة مطربة فإن مصلر دخلها هو كسب العمل وهو لا يعتبر ربحا ، وضابط التمييز بين الخاضعين لضريبة المهن غير التجارية وبين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية هو إن وعاء الضريبة في الحالة الأولى هو العمل ، أما وعاءها في الحالة الثانية فهو دخل رأس المال والعمل معا ^(١) .

وعلى أساس معيار تضافر العمل ورأس المال معا قضى بأنه لما كان المكلف يقوم باستغلال السيارة في نقل الأشخاص والبضائع فإنها تعتبر منشأة تجارية وتخضع لإيرادها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

كما قضى بأن الربح الذي تدره منشأة الطاعن يرجع إلى ما كان يضيف إلى الأزهار والورود من عناصر خارجة عنها كالأسبلة والأسلاك وغيرها كما كان يرجع إلى ترتيب الأزهار وتنسيقها بطرق معينة أساسها الفن والخبرة فإن ذلك يعد عملا تجاريا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ^(٢) .

كما قضى بأنه إذا قام الزارع بنقل منتجاته من مكان الإنتاج لبيعها في المدن وخصص لهذا الغرض محلا للبيع ثم أضاف إلى منتجاته بعض العمليات والاضافات الفنية التي تزيد من قيمتها فقد توافرت فيه صفة التاجر الذي يحظر برأس المال والعمل معا ومن ثم يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . (استئناف اسكندرية في ٢١ مايو سنة ١٩٥٣ القضية ١٠٨ لسنة ٩ ق) .

(١) نقض مدني ، الطعن رقم ١٧٤ لسنة ١٩ ق .

(٢) نقض ١٨ / ٤ / ٧٥ الطعن رقم ٢٢٩ لسنة ٢٢ ق .

ونحن من جانبنا نحبذ الأخذ بالاتجاه الأخير نظرا لمرونته ولا نرى التقييد بالرأى الأول الذى يرى حصر الأعمال التجارية والصناعية فى النطاق الضريبي بأن تكون تجارية وفقا للقانون التجارى ، وإن كان الاتجاه الذى نرجحه بدوره يعطى قدراً من التحكم للإدارة الضريبية إلا أن هذا التحكم لا يكون بنفس المقدار الذى تعطيه المعايير الأخرى للإدارة الضريبية . فضلاً عن سهولة المعيار الذى نقول به ووضوحه .

ويمكن بناء على هذا التفسير إخضاع نشاط منشآت المناجم والمحاجر والبتروك للضريبة دون حاجة إلى النص عليها . هذا والمنشآت التى تتميز بالسعى وراء الربح منشآت كثيرة ويصعب حصرها (١) .

هل هناك مهنة خارجة عن نطاق الضريبة ؟

يثور التساؤل عما إذا كان ما يجنيه المؤلفون وواضعوا القطع الموسيقية يخضع لضريبة الأرباح التجارية بالنسبة لما يحققونه من ربح من أعمالهم سيما مع اتساع نشاطهم واتساع دائرة ربحهم .

يرى البعض أن الأرباح التى يجنيها المؤلفون من مؤلفاتهم تخرج عن نطاق هذه الضريبة حتى لو ثبت أنهم يتخلون التأليف مهنة لهم لأن التأليف ذاته لا يمكن اعتباره عملاً تجارياً إنما الذى يكون محلاً لفرض هذه الضريبة — ضريبة الأرباح التجارية — هو نشر الكتاب وبيعه أن تولاه الطابع أو الناشر أما أن تولاه المؤلف ذاته فانه يخرج عن نطاق الضريبة لتخلف عنصر الاحتراف على ما سنرى عند دراسة شروط الخضوع لتلك الضريبة (٢) هذا فضلاً عن أن العمل الذهني لا يعتبر عملاً تجارياً لأن نتاج الذهن لم يسبقه شراء شيء ما .

كذلك يثور التساؤل عن حكم الاستغلال الزراعي :

عمليات الاستغلال الزراعي :

عمليات الاستغلال الزراعي لا تدخل فى نطاق الأعمال التجارية ، ولكن

(١) من هذا الرأى أيضاً عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ٧٩ .

(٢) راجع ، كامل بدوى ، المرجع فى تشريعات الضرائب فقها وقضاء (بدون تاريخ)

ص ١٤٣ ، ١٤٤ . وانظر أيضاً تقضى مدنى ١٦-٥-١٩٧٢ لسنة ٢٥ ق الطعن رقم ٤٥٩

مجموعة المكتب الفنى السنة ٢٤ .

هناك حالات يثور التساؤل فيها. انتساؤل عما إذا كان النشاط الذى يقوم به الشخص نشاطا زراعيا لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية لأن صاحبه لا يعد تاجراً أم أنه قد تجاوز حدود هذا النشاط ليخضع لضريبة الأرباح ؟

فمثلا إذا اتخذ الزارع نشاطا جديدا أدخل به على محصوله عمليات صناعية أو فنية غير متصلة بطبيعة الاستغلال الزراعى ولا لازمه له وكان من شأنها أن تزيد من قيمة المحصول عن حالته الطبيعية . فإن الربح الذى تحققه هذه العمليات يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لأن ما تستلزمه هذه الأعمال من رأس مال ومخاطرة يضمن عليها النية فى المضاربة التى تستهدف الربح وتدخل بها ضمن النشاط الذى تمارسه المنشآت التجارية والصناعية .

وقد طبق القضاء هذا الحكم أيضا على إحدى المنشآت المكتملة للاستغلال الزراعى كانت مصنعا للكتان . ملحقا بمزرعة لتلك النبات . وكانت منتجات هذا المصنع تصرف فى مدينة بلجيكا ، فحكم بأنه لم يجر العادة بين الزارعين على أن تكون لهم مصانع ميكانيكية لتعطين وتنظيف الكتان بل الواقع أن يبيع الزارع كتانهم قبل تعطينه وحينئذ فإن هذا العمل لا يعتبر عملا مكتملا للاستغلال الزراعى ، ولا يعتبر مثل هذا المصنع منشأة زراعية تعنى من الضريبة بل هو نشاط خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (١) .

كما قضى بأنه إذا لم يقتصر نشاط الزارع على الزهور المنقوعة من مزرعته بل امتد نشاطه إلى إدخال عناصر أخرى فنية . فإن هذا النشاط يخضع للضريبة على الأرباح التجارية ، ومن ذلك قيامه بإدخال عناصر أخرى من الفن وهو تنسيق الأزهار فى باقات وسلال بوسائل استخدمت فيها مواد أخرى بواسطة أيد مدربة تحتاج إلى دوق وخبرة خاصة مما يزيد من قيمة الأزهار زيادة كبيرة عن قيمتها فى حالتها الطبيعية ، فاستخدم صاحبها بذلك رأس المال مع الخبرة الفنية وانتوى بذلك المضاربة فى سبيل الربح .

(١) نقض مدنى ١٦/٥/١٩٧٣ الطعن رقم ٥٤٦ لسنة ٢٥ ق .

نقض مدنى ٢٥/٢/١٩٤٨ طعن رقم ١٠٧ لسنة ١٦ ق ، وانظر أيضا نقض مدنى ١٠/١/١٩٥٧

الطعن رقم ٣١٤ لسنة ٢٣ ق .

(ب) المهن الصناعية^(١)

وهي المهن التي يقوم أصحابها بتحويل المواد الأولية والخامات إلى منتجات صالحة للاستهلاك أو يقوم أصحابها باستخراج المواد الأولية من باطن الأرض (الصناعات الاستخراجية) أو بنقل المنتجات من مكان لآخر^(٢).

كما يعتبر من بين الأنشطة الصناعية التي تخضع لضريبة الأعمال المتعلقة بالمصنوعات وإنشاء السفن أو إنشاء المباني متى كان المقاول متعهدا بتوريد الأدوات والأشياء اللازمة للبناء.

(ج) أرباب الحرف^(٣)

تخضع نشاط أصحاب الحرف لضريبة الأرباح التجارية أيضا^(٤).

(١) ورد بالتعليقات التفسيرية لقانون الضرائب عن المهنة الصناعية ما يلي :
(ويقصد بالمهنة الصناعية بصورة عامة المهن التي يقوم أصحابها بشراء المتقولات على حالتها الطبيعية بعد تحويلها تحويلًا جزئيًا أو كليًا بقصد الربح أو المهن التي تحترف عمليات تحويل البضائع وذلك كله كفعاليات المعامل والمصانع والمنشآت المشابهة).
(٢) حكم بأنه لما كان يبين من الحكم المطعون فيه أن السيارة المحبوز عليها كانت تستغل استغلالًا تجاريًا في نقل الأشخاص أو البضائع فإن إيرادها يخضع لضريبة الأرباح التجارية ويتسم اعتبارها في حكم القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ منشأة يسرى عليها حكم المادتين ٥٨ و ٥٩ منه ويكون مشترى هذه السيارة مسئولًا بالتضامن مع البائع عما يكون مستحقًا لمصلحة الضرائب حتى تاريخ البيع ووفقًا لنص المادة ٥٩ بعد تعديلها بمقتضى القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ ، ولما كان الحكم المطعون فيه قد قرر أن حكم المادتين ٥٨ و ٥٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يسرى على حالة بيع سيارة تستغل في النقل بمقولة أنها لا تعتبر منشأة وأن إيرادها يخضع لضريبة كسب العمل فإنه يكون قد خالف القانون بما يستوجب نقضه (نقض ١٩٥٣/٦/٢٥ - ٤ - ١٢٠٨).

(٣) ورد بالتعليقات التفسيرية عن أرباب الحرف ما يلي (أما الحرفيون فهم الأشخاص الذين يمارسون النشاطات ذات الطبيعة الحرفية اليدوية وهم فئة الصناع الذين يعملون عادة بأيديهم أو يستعينون بأفراد عائلتهم أو بعدد ضئيل من العمال. وتتم الفعاليات التي يمارسونها ببروز الجهد الإنساني فيها وبخاصة البدني بشكل واضح على رأس المال الذي يقتصر بروزه بشكل ضئيل في حدود قيمة الأدوات اللازمة للحرفة وفي حدود قيمة المواد الأولية اللازمة لتصنيع الحدود أو اليدوي كالحدايد والتجارين وأصحاب الحرف النقية وما مائل ذلك).

(٤) ينتقد البعض سريان هذه الضريبة على أرباب الحرف على أساس أن العنصر الرئيسي بالنسبة لهم هو العمل . وهم وإن كانوا يستعملون بعض الآلات اللازمة لعملهم فهو يعد من قبيل استثمار رأس المال ، انظر محمد طه بدوي وحسن النشار المرجع السابق ص ٤٣٤ خ

والقانون وان كان لم يحدد المقصود بالحرقة إلا أنه من المقرر أن هؤلاء يتميزون عن غيرهم بأنهم مستقلون في عملهم ويملكون أدواتهم وآلاتهم كالنجار والحداد والحلاق والكواء وحائكى الملابس وغيرهم .

وهذه الطائفة تعتمد بصفة أساسية على عملها اليدوى ويستعين أفرادها في عملهم ببعض رؤوس الأموال البسيطة ، وهم على كل حال لا يقومون بالمضاربة في المواد الأولية ، فان فعلوا ذلك دخلوا في زمرة التجار بصفقتهم تجارا .

وهناك طوائف عديدة تشبه هؤلاء وقد تختلط بهم ، كالصناع الذين يشتغلون في منازلهم . ولكنهم على خلاف الحرفيين لا يتجرون سوى ما يطلبه منهم التجار ورجال الصناعة ، والذين قد يقدمون لهم المواد الأولية أحيانا .

ولكن مثل هؤلاء العمال لا يخضعون كأصل عام لضريبة الأرباح ، وإنما الضريبة على أصحاب المهن غير التجارية .

أما إذا كانت العلاقة بين هؤلاء العمال وبين من يعملون لحسابهم هى علاقة التبعية والائتمار بأوامرهم فانه يسرى حينئذ عليهم ضريبة كسب العمل (المرتبات والأجور) ومثال ذلك سائقى العربات وسيارات الأجرة الذين يعملون عند أصحاب هذه المركبات (١) .

(د) امتيازات المناجم

ويضطلع بهذا النشاط عادة المنشآت الكبيرة التى تقوم باستخراج الثروات المعدنية من باطن الأرض كشركات البترول والمحاجر .

ويلاحظ أن المشرع ما كان بحاجة للنص على هذه المهنة فى الخضوع لضريبة الأرباح لأنها بطبيعتها داخلة فى نطاق المهن الصناعية التى أخضعها سلفا لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ١٧٠ .

المطلب الثاني

الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات والهيئات العامة

احتدم الخلاف في الفقه حول مدى خضوع نشاط المؤسسات العامة الحكومية ذات الطابع الاقتصادي للضريبة على الأرباح ، وأساس هذا الخلاف هو مدى توفر نية الكسب لدى هذه المؤسسات وهي ذات طابع حكومي أصلاً تهدف لتحقيق المصلحة العامة .

لقد قطع المشرع اليمنى دابر الخلاف حين أورد نص المادة الثانية من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ الذي يحسم مشكلة كانت شائكة في الفقه والقضاء والذي قرر ما يلي « تسري الضريبة كذلك على الهيئات العامة والمؤسسات العامة المنشآت والوحدات الاقتصادية التابعة لها والشركات والمنشآت ذات الاقتصاد المختلط متى زاولت نشاط خاضعا بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط » .

ومما يعتبر مثالا لهذا النوع من الأنشطة ما تقوم به الوحدات الاقتصادية المنبثقة عن المؤسسات العامة والهيئات الحكومية من أنشطة تجارية وصناعية تشابه نشاط الأفراد تماما ، كشرركات القطاع العام التي تملكها الأشخاص العامة بمفردها أو مع غيرها من أشخاص القانون العام أو أشخاص القانون الخاص .

على أنه مما تجدر الإشارة إليه أن سريان الضريبة على أرباح الوحدات الاقتصادية المذكورة مقصور على الأنشطة ذات الطابع الاقتصادي وحدها ولا يمتد إلى غير ذلك من الأنشطة التي تضطلع بها المؤسسات العامة وهي الخدمات العامة التي تبتغى بها إشباع الحاجات العامة ، وهذا واضح من عبارة النص التي تقرر (... متى زاولت نشاط خاضعا بطبيعته لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط) .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب في مصر وأقرها في ذلك القضاء إلى ضرورة إخضاع نشاط المجالس البلدية المحلية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

متى زاولت أعمالا مماثلة لنشاط الأفراد (كما لو نشأت مخزنا لصناعة الخبز وبيعه للجمهور ، أو فتحت محلا تجاريا على غرار محلات الأفراد ، وأبت إعفاء هذا النشاط من الضريبة تأسيسا على أن التمتع بالإعفاء الضريبي لا يتم إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية المختصة) .

المطلب الثالث

نشاط الوسطاء

تخضع أرباح الوسطاء للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بمقتضى نص المادة الرابعة (الفقرة الأولى) والتي تقضى بأن تشمل أرباح الوسطاء بالعمولة والسفاسرة وكل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية وكذلك سائر المنقولات أو لشراء أو بيع العقارات أو المحال التجارية .

والوسيط بوجه عام هو من يقوم بدور إيجابى فى إتمام صفقة ما مقابل جعل معين يسمى « العمولة » ويتخذ من هذه الوساطة حرفة له يكسب منها عيشه .

وقد نص المشرع الضريبي على إخضاع كافة أعمال الوساطة للضريبة على الأرباح ، ويستفاد ذلك من النص على أن يخضع لها كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية .. الخ .

ويلاحظ إن المشرع الضريبي لم يكن بحاجة إلى إيراد مثل هذا النص لأن أعمال الوساطة هى بطبيعتها من الأعمال التجارية ومن ثم تخضع الأرباح الناشئة عنها للضريبة على الأرباح عملا بنص المادة الأولى الخاصة بالمهنة التجارية.

ومن المقرر فقها أنه يشترط لإخضاع أرباح الوسطاء للضريبة على الأرباح ما يلى (١) .

(١) انظر السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٨٤ وما بعدها .

١- أن تنصب أعمال الوسطاء على الشراء والبيع بالنسبة للأمور المذكورة في النص وهي السلع والقيم المالية (الأسهم والسندات) والعقارات والمحال التجارية فهناك دائما انتقال للملكية من شخص إلى ذمة آخر بفضل وساطة هذا الوسيط . فاذا لم يحدث انتقال للملكية للأشياء المذكورة فلا تقوم أعمال الوساطة . ومثال ذلك ما قضى به من أن النشاط الذي يقوم به منتج التأمينات في عقود التأمين لا يجعله وسيطا في عرف التشريع الضريبي لعدم حدوث انتقال للملكية شيء من شخص إلى ذمة آخر .

(محكمة الاسكندرية الابتدائية في ٢٨/٦/١٩٥٣) .

٢- أن يكون الوسيط مستقلا في أداء عمله ، فان كان تابعا لغيره كالمندوبين والجوابين والممثلين التجاريين فلا يعتبر وسيطا ولا يخضع عمله للضريبة على الأرباح التجارية .

والمندوبون والجوابون هم الذين يتخذون مقار أعمالهم بجوار المنشأة التي يعملون لحسابها . ثم يقومون بين حين وآخر بزيارة العملاء واجتذابهم لحساب منشأة ما . أما الممثلون التجاريون فهم يتخذون مركزا للمنشأة بعيدا عنها لتصرف منتجاتها .

ومن المتفق عليه بين الشراح إن كافة أعمال الوساطة فضلا عن السمسرة^(١) وكذلك الوكالة بالعمولة تخضع أرباحها للضريبة . كالممثلين التجاريين والمندوبين الذين يتمتعون في عملهم بالاستقلال .

ومن المقرر أن تقدير اشتغال المحول بعمليات السمسرة مسألة موضوعية تخضع لتقدير قاضي الموضوع ، فحكم بأنه إذا كان الحكم المطعون فيه قد استند

(١) السمسار : هو الشخص الذي يقوم بالتقريب بين طرفي عقد لقاء أجر يدفع له في شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة التي يتوسط في إبرامها ، وهو لا يعتبر طرفا فيها (في العقد) ولا وكلا عن أي من الطرفين .

أما الوكيل بالعمولة فهو شخص يقوم بالتعاقد فعلا لا بمجرد التقريب بين طرفين فقط ، فهو يقوم بعمل قانوني باسمه ولكن لحساب الموكل لقاء عمولة يتقاضاها وهو في هذا يختلف عن الوكيل المادي الذي يبرم العقد باسم موكله ولحسابه .

في إثبات مباشرة الطاعن لنشاطه من عمليات السمسرة والاستيراد والتصدير إلى التي أشار إليها بأسبابه وكان الإثبات في هذه الدعوى جائر بالقرائن ولم يقدم الطاعن ما يثبت هذه القرائن وكان تقدير الأدلة وكفايتها أو عدم كفايتها من شأن محكمة الموضوع متى كان تقديرها سائغاً فإن النص على حكمها بمخالفة القانون يكون غير سديد .

حكم العمولة والسمسرة العارضة :

خرج المشرع الضريبي على الأصل العام في ضريبة الأرباح التجارية وهو ضرورة توافر شرط الاجتراف ، فنص على خضوع العمولة والسمسرة العارضتين للضريبة على الأرباح وذلك بمقتضى الفقرة الثانية من المادة الرابعة من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م والتي قررت ما يلي :

(وتسرى الضريبة كذلك وبدون أى تخفيض على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة) .

ومعنى هذا أن المشرع الضريبي أنضغ لتلك الضريبة كل من يقوم بعمل من أعمال السمسرة العارضة أى لو كان غير محترف أو ممنه لهذه المهنة أصلاً أو ليس لديه مكتب أو محل معروف لمباشرة المهنة . ويعزى امتداد الضريبة لهذا العمل العارض لانتشار أعمال الوساطة العارضة في محيط التجارة وصعوبة إقامة الدليل على مباشرة أمثال هؤلاء الوسطاء للمهنة .

وتسرى الضريبة في هذا النطاق بدون أن تخفيض أى دون خصم أى مبلغ كتكليف مقابل ما يتحمله السمسار من مصاريف وهذا أيضاً فيه خروج على الأصل العام الذى بمقتضاه - على ما سرى - تخصم التكاليف التى يتكبدها الممول عادة للحصول على الدخل .

والأصل أن تحصل هذه الضريبة عند المنبع ضماناً لحقوق الخزانة العامة خشية الضياع ، بحيث يلزم توريدها فوراً كل من يدفع لغيره . وبالغ على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان الوسيط أو السمسار يباشر هذا العمل مرة واحدة .

وتستقل هذه الضريبة عن ضريبة الأرباح بحكم خاص وهي أنها ضريبة غير سنوية على خلاف ضريبة الأرباح والتي لا تتقرر إلا في نهاية سنة كاملة من نشاط الممول .

المطلب الرابع

شراء وبيع الأموال المنقولة والعقارية

وتقسيم الأراضي المعدة للبناء

تعتبر أعمال الشراء بقصد البيع بالنسبة للأموال المنقولة والعقارية أعمالا تجارية بطبيعتها فتخضع دون نص لضريبة الأرباح، ومع ذلك أورد المشرع نصا على خضوعها للضريبة وذلك بمقتضى الفقرة الثالثة من المادة الرابعة: (الأشخاص أو الشركات الذين يشترون ويبيعون لحسابهم سائر الأموال المنقولة أو غير المنقولة لبيعها ثانية بقصد الربح ويدخل في ذلك تقسيم الأراضي المملوكة لبيعها بقصد الربح) .

أما بالنسبة لعملية تقسيم الأراضي واعتمادها للبيع فهو يعتبر عملا مدنيا يتصل بالاستغلال العقاري ، ولكن لما كان هذا النوع من النشاط في الآونة الأخيرة يحقق أرباحا طائلة سيما مع ازدياد العمران فقد أصبح لزاما إخضاعه للضريبة ولضريبة الأرباح ، إذ يجب أن تساهم هذه الطائفة من المكلفين بدورها في الأعباء العامة للدولة ، فهم في الآونة الأخيرة أغنى وأقنى .

على أنه بالنسبة لعملية تقسيم الأراضي وبيعها فإنه يشترط أن يسبق عملية البيع عملية التمهيد أى تقسيم الأرض وشق الطرق فيها وإنشاء المجارى وامدادها بالماء والإضاءة إلى غير ذلك من المرافق التى تختلف كثرة وقلة بحسب المستوى العمرانى ، فالتمهيد شرط جوهري ألا ينطبق النص بحيث إذا كان مالك الأرض قد قسمها دون أن يتبع ذلك أعمال التمهيد الأخرى فإنها تكون خارجة عن مجال تطبيق النص ولا محل لسريان الضريبة عليها^(١) .

(١) انظر حكم محكمة الاسكندرية في ١١/٤/١٩٥٣ مجموعة كمال الحرف ح ٨ ص ٥١٧ .

وقد ثار الخلاف حول ما إذا كان من الضروري احترام أعمال تقسيم الأراضي واعدادها للبيع أم أنه لا يشترط ذلك الشرط .

انقسم الفقه حول هذه المشكلة إلى اتجاهين أساسين وتابعة في ذلك القضاء^(١) :

الاتجاه الأول :

يرى ضرورة توفر شرط الاحتراف (وهو رأى أغلبية الشراح) ، تأسيساً على أن توفر شرط الاحتراف أمر ضروري في كل المهن التي تخضع للضريبة على الأرباح ولا يرد على ذلك استثناء إلا بنص كما هو الشأن في حالة العمولة والسمسرة العارضة .

الاتجاه الثاني :

لا يتطلب ضرورة توفر الاحتراف فيمن يقوم بتقسيم الأراضي واعدادها للبيع لأن عملية تقسيم الأراضي واعدادها للبيع قد تستغرق أمدا طويلا ومن ثم يكون اشتراط التكرار وتعدد المساحات التي يجري عليها التقسيم من شأنه أن يذهب بحقوق الخزانة العامة من قبل أناس يجنون أرباحا وفيرة .

ونحن من جانبنا نحبذ الاتجاه الأخير لأنه أجدى في المحافظة على حقوق الخزانة من الضياع وهي مصلحة أولى بالرعاية ، كما أن مجرد تقسيم قطعة أرض إلى قطع عديدة وبيعها بعقود بيع متعددة هو في حد ذاته دليل قاطع على توفر الاحتراف ، وليس بذى بال بعد ذلك أن يعود الشخص الذى قام بتقسيم تلك القطعة وأنهى من بيعها إلى القيام بتقسيم قطعة أرض جديدة وبيعها ، فالاحتراف ليس معناه أن يكون دائماً ومؤبداً^(٢) .

وعليه فلو أن شخصاً ورث عن سلفه قطعة أرض صغيرة ثم قام

(١) انظر : محمد طه بلوى وحيدى النشار ، المرجع السابق

(٢) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ١٩٢ .

بتقسيمها إلى قطع صغيرة صالحة للبناء عليها ثم قام ببيعها في فترة وجيزة نسبياً تخلصاً منها وكان لا يعتمد في كسب عيشه على هذه العملية . فهو يخضع للضريبة على الأرباح على الرغم من أن هذه العملية لا تخرج عن كونها تخلصاً من أرض مملوكة آلت إليه عن طريق الميراث .

المطلب الخامس

تأجير الأموال المنقولة والمحللات

التجارية والصناعية

نصت الفقرة الرابعة من المادة الرابعة على سريان الضريبة على (الأشخاص أو الشركات الذين يمتنون استئجار الأموال المنقولة لتأجيرها ثانية للغير ويدخل في ذلك الشركات والأشخاص الذين يؤجرون محلاً تجارياً أو صناعياً مع أثاثه والأدوات اللازمة لتشغيله وكذلك بعض أو كل العناصر المعنوية المتعلقة بالمتجر أو المصنع) .

ومما يندرج تحت هذا النوع من النشاط تأجير الفنادق بأدواتها وأثاثها وتأجير الورش والمصانع بأدواتها وآلاتها والاستوديوهات ودور المسرح . ومن نافلة القول أن هذا العمل يعتبر عملاً تجارياً بطبيعته وفقاً للقانون التجاري دون حاجة إلى إيراد نص خاص .

ويجب أن يشمل التأجير كل أو بعض العناصر المادية للمحل كالأثاث والآلات أو كل أو بعض العناصر المعنوية كالاسم التجاري (الشهرة) أو العلامة التجارية . فسواء كان التأجير للعناصر المادية وحدها أو العناصر المعنوية فكلاهما يدخل تحت طائلة النص ويعتبر عملاً تجارياً خاضعاً لضريبة الأرباح . هذا ولم يشترط القانون فيمن يمارس عملية التأجير أن يكون مالكاً للمحل . فيسري النص حتى ولو كان مستأجراً له طالما يقوم بعد ذلك بتأجيره للغير من الباطن .

ويلاحظ أنه لو كان التأجير منصباً على المبنى وحده دون أن يصاحب

ذلك أى من العناصر المسادية أو المعنوية على نحو ما بينا ، فأننا والحالة هذه نكون بصدد تأجير عقار لا يخضع لضريبة الأرباح وإنما لضريبة نوعية أخرى قد تكون هى الضريبة العقارية أى الضريبة على العقارات المبنية .

حكم الوحدات السكنية المفروشة :

لم يتعرض المشرع للحالة التى يقوم فيها الشخص بتأجير وحدة سكنية مفروشة للغير مجهزة بالأثاث اللازم للسكن ، وكان الأجدر أن يسوى المشرع بين هذه الحالة وحالة تأجير المحل التجارى بأثاثه وأدواته . وهو أمر نأمل أن يتشاركه المشرع الضريبى قريباً .

المطلب السادس

شركات الأموال

نصت المادة الثالثة على سريان الضريبة عليها بقولها « تسرى الضريبة على الشركات المساهمة وذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم مهما يكن الغرض منها ، سواء كانت تزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مالياً أو عقارياً أو غير ذلك ومهما كانت صورة هذا الاستغلال » .

والنص المذكور يتحدث عن فرض ضريبة الأرباح على شركات الأموال على النحو التالى .

الشركات المساهمة :

وهى الشركات التى ينقسم رأس مالها إلى أسهم ، ويشارك فيها أشخاص كل بقدر أسهمه ، والمساهم يكون جل اهتمامه هو فيما تحققه الشركة من ربح يعود على أسهمه .

الشركات ذات المسئولية المحدودة (١) :

وتتميز بأنها تقوم على عقد بين الشركاء يكون عددهم محدوداً ، ولها

(١) رأى الغالب ، يعتبر هذه الشركات من شركات الأشخاص ، لأنها تحتفظ بطابع عائلي نظراً لأن عدد الشركاء فيها يكون دائماً محدوداً . أنظر أبو زيد ورضوان ، الشركات التجارية -

اسم معين والأنصبه في رأس المال هي حصص غير قابلة للتداول بالطرق التجارية ، وتتحدد مسئولية الشريك فيها بقدر حصته التي قلمها في رأس المال^(١) .

شركات التوعبة بالأسهم :

هي الشركات التي يوجد فيها نوعان من الشركاء شركاء موصون إلى جانب شركاء متضامنين ، والصنف الأخير من الشركاء هو الذي يكون مسئولاً في أمواله الخاصة عن ديون الشركة ، وبالتالي يفترض فيه الحرص التام على أموال الشركة ، ولذلك تكون له الإدارة إذ يكون لديه الحماس اللائق في الاهتمام بأمور الشركة والسعى لانجاحها ولا يمكن أن يقال أن حكمه أي شخص يوظف ماله في شراء أسهم أي شركة .

وعلا بنص المادة الثالثة سالفة الذكر تخضع كل أنواع النشاط الذي تقوم به هذه الشركات جميعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حتى ولو كانت تمارس نشاطاً زراعياً ، فهو يعتبر في هذه الحالة مثل النشاط التجاري تماماً .

والمفروض أن عمليات الاستغلال الزراعي لا تخضع لأي ضريبة نوعية كأصل عام ولكنها مع ذلك تخضع للضريبة على الأرباح التجارية ، وقد قيل في تفسير ذلك أن الشخص الذي يوظف أمواله في شراء أسهم الشركات الزراعية لا يعد مستثمراً زراعياً ، وإنما يكون حكمه حكم أي شخص يوظف أمواله في شراء أسهم أي شركة زراعية كانت أو تجارية أو صناعية^(٢) .

(١) أبو زيد رضوان ، المرجع السابق ص ٢٩٢ ، ٢٩٤ .

(٢) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ١٧٥ .

المبحث الثاني

الشروط التي يجب توفرها للخضوع للضريبة

لكي تسرى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على المهن التي ذكرناها فإن من المقرر فقها وقائداً أنه لا بد من توفر شرط خاصة لكي يخضع النشاط للضريبة وهذه الشروط هي :

- ١ - الاحتراف .
- ٢ - نية الكسب .
- ٣ - اشتغال الممول لحساب نفسه .
- ٤ - تحقق الربح في الجمهورية العربية السورية ، وهما كمبنة عن كل شرط من هذه الشروط كل في مطلب مستقل .

المطلب الأول

الاحتراف

الاحتراف معناه أن يزاو الشخص نشاطاً يجني منه ربحاً ويتخذ منه وسيلة للإرتقاء وطريقاً لتكوين نفسه ويستحوذ عليه في جهده وتفكيره ، وقد انطوى النشاط على المجازفة والمضاربة وامتزج فيه بمجهود الشخص برأسماله ، ويتعين لسريان ضريبة الأرباح التجارية أو الصناعية أن يقوم الممول بممارسة النشاط الذي يولد الربح بصفة متكررة ، بحيث يكون هذا العمل حرفة له يكسب منها عيشه وإلا فإن الربح الذي ينتج عن العمل لا يخضع للضريبة .

وهذا هو ما عناه الشارع حين قرر في المسادة الأولى من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ (تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية والمتعلقة بالحرف) .

ومن المهن التجارية ما يلزم فيه التكرار الكثير ومنها ما لا يلزم فيه ذلك ، ومنها ما يكفي بشأنه بعمليات بعيدة الآجال نسبياً ، بل انه يكفي لتوفر الاعتياد القيام بعملية واحدة إذا ما استغرق تنفيذها وقتاً طويلاً كما في حالة عقود التوريد^(١) .

(١) انظر ، السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٠٢ .

وتطبيقاً لهذه القواعد قضى بأن المدعى وهو مهتمس زراعى إذ باشر إلى جانب مهنته عمليتين تجاريتين في بورصة القطن ، فان الأرباح الناتجة من هاتين العمليتين لا تخضع للضريبة نظراً لتخلف شرط الاحتراف . كما قضى بعدم خضوع الربح الناتج من تأجير شقة من الباطن مرة واحدة لأن ذلك بمثابة عمل عارض لا يخضع لتلك للضريبة التى تتطلب الاحتراف^(١) .

كما قضى بأن امتهان أحد الأشخاص مهنة ما واتخاذها حرفة معتادة له هو من المسائل المتصلة بالوقائع والتى تستقل بتقديرها محكمة الموضوع ، فإذا كانت المحكمة قد استخلصت من وقائع النزاع بأدلة سائغة أن الممول قد امتن شراء وبيع الأوراق المسالية في البورصة بنية المضاربة للإفادة من فروق الأسعار فان المحكمة لا تكون قد تجاوزت سلطتها الموضوعية في فهم الواقع في الدعوى^(٢) .

عبء إثبات نشاط الممول

إذا نسبت مصلحة الضرائب إلى ممول أنه مارس نشاطاً فانه يجب في الوقت ذاته أن تقدم الدليل والحجة المؤيدين لوجهة نظرها وذلك استناداً لأمرين أولهما أن مصلحة الضرائب في هذه الحالة في مركز الدائن فإذا ادعت بوجود نشاط ما فعليها يقع عبء الإثبات أخلاً بقاعدة أن البيئة على من ادعى . والأمر الثانى أن مزاولة النشاط هو في حقيقته واقعة مادية لا يصعب اثباتها ولا يمكن أن يكون في مقام هذه الأدلة ورود اخطار من قسم مكافحة التهريب للمأمورية ومحضر أقوال عملة الناحية دون أدلة تساند هذه الأقوال^(٣) .

كما قضى^(٤) بأنه يجوز اثبات مزاولة الممول لنشاطه بالقرائن . وإذا كان

(١) حكم محكمة القاهرة الابتدائية في ١٩٤٦/١٢/٢٣ منشور في مجموعة الحرف ج ٧ ص ٣٢٩ .

(٢) نقض مدني ١٩٥٨/٦/٥ مجموعة المكتب الفني السنة ٩ ص ٥١٥ .

(٣) حكم محكمة استئناف القاهرة في ١٩٦٢/١/٣١ .

(٤) نقض مدني ١٩٦١/١٢/٢٧ السنة ١٢ مجموعة المكتب الفني ص ٨٢٢ .

الحكم المطعون فيه قد استند في قضائه على أن عدم حصول الطاعن على رخصة لحمله أو قيد اسمه في مكتب توزيع الأخشاب خلال سنة ١٩٤٧ لا ينفيان حصوله على هذا الصنف من تجار الجملة وأن رواج المنشأة وضخامة مبيعاتها سنة ١٩٤٨ يدل على أنها راسخة القدم في مزاولة هذا النشاط وأن مصلحة الضرائب قد أخذت الطاعن في تقدير مبيعاته باقراره في محضر المناقشة الموقع عليه منه فانه بذلك يكون قد استند في اثبات مزاولة الطاعن لتجارة الأخشاب الجديدة خلال سنة ١٩٤٧ إلى القرائن التي أوردها وهو طريق جائز قانوناً ، ولم يقدم الطاعن لمحكمة الموضوع دليلاً يبنى ما ثبت بهذه القرائن التي استمدتها المحكمة من أوراق الدعوى .

وإذا كان ذلك وكان تقدير الدليل وكفايته من شأن محكمة الموضوع فان النعي على حكمها بمخاتنة قواعد الإثبات يكون غير صحيح وهذه القرائن التي استنبطها الحكم كافية لحمله وتقصيه عن عيب القصور والفساد في الاستدلال .

كما حكم بأنه ، وإذا كان الحكم المطعون فيه استند في اثبات مباشرة الطاعن لنشاطه من عمليات السمسرة والاستيراد والتصدير إلى القرائن وكان الطاعن لم يقدم لمحكمة الموضوع أى دليل يبنى ما استخلصته من هذه القرائن التي استمدتها من أوراق الدعوى ومستنداتها ، وكان تقدير الأدلة وكفايتها أو عدم كفايتها في الإقناع من شأن محكمة الموضوع متى كان تقديرها لهذه الأدلة لا خروج فيه على ما هو ثابت بأوراق الدعوى فان النعي على حكمها بمخالفة القانون يكون غير سليم^(١) .

وإذا كان توافر الاحتراف على النحو السابق بيانه حتماً مقضياً للخضوع للضريبة إلا أنه لا يتطلب في هذا الشأن توافر العلانية أو الأهلية أو وجود محل تجارى أو صناعى أو حتى مشروعية الربح الذى يحققه المكلف^(٢) .

(١) نقض ملف ١٠/٢٢/١٩٥٩ مجموعة المكتب الفنى السنة ١٠ ص ٥٨١ .

(٢) محمد طه بلوى وحسن النشار - المرجع السابق ص ٤٤٨ ، ٤٤٩ .

فلا تتطلب العلانية في ممارسة النشاط ، فقد يزاول البعض أعمالاً محظورة قانوناً ويتخفونها حرفة لهم كالإتجار في العملات الأجنبية في السوق السوداء ومع ذلك فانهم يخضعون للضريبة .

ولا يتطلب توفر الأهلية أيضاً ، فالقانون التجاري إذا كان يشترط في التاجر أن يكون كامل الأهلية فإن توافر هذا الشرط في صدد قانون الضرائب ليس ضرورياً ، فلو أن قاصر مارس مهنة تجارية وحقق منها ربحاً فانه يخضع للضريبة لتوافر شرط الاحتراف وهو يكفي حينئذ لفرض الضريبة عليه .

ولا يشترط كذلك وجود محل تجاري ثابت تمارس فيه المهنة التجارية ، فلو أن شخصاً زاول عملاً تجارياً كحرفة له متنقلاً من مكان لآخر ، كما لو كان يباشر عمله من المقاهي فإن الربح الذي يحققه من هذا العمل المنتظم يخضع للضريبة . ويصدق هذا مثلاً على تجار المخدرات إذ ليس لهم لضرورة محل ثابت .

وأخيراً فإن الخضوع للضريبة لا يستلزم أن يكون الربح الذي يحققه التاجر ربحاً مشروعاً ، فقد يتحقق الربح من تجارة أو صناعة غير مشروعة مارسها المكلف كالأرباح التي يحققها المهربون أو الذين يأتون في ناديهم المنكر من لعب القمار وشرب الخمر . فعلى الرغم من أن الربح هو نتاج كسب غير شريف واثراء غير مشروع إلا أنه في صدد قانون الضرائب تنبسط عليه الضريبة .

وليس معنى ذلك أن المشرع الضريبي يعرف المنكر وينكر المعروف فالشرع الضريبي في بلد إسلامي لم يعط ولا يعطى ترخيصاً بمزاولة مثل هذه المهن . ولكن إذا فرض وضبط أشخاص يمارسون مثل هذه المهن فإن الخزانة العامة يكون من حقها أن تفرض عليهم الضريبة فضلاً عن الجزاءات الجنائية الأخرى كالمصادرة مثلاً وتقييد الحرية الشخصية وتطبيق الحد الشرعي .

استثناء : العمولة والسمسرة العارضة :

إذا كان من المقرر على نحو ما أسلفنا ضرورة توافر شرط الإحتراف فيمن يخضع للضريبة على الأرباح التجارية إلا أن القسانون يستثنى - القيام بأعمال العمولة أو السمسرة العارضة ، فتفرض الضريبة على هذا النشاط ولو تم لمرة واحدة . ذلك أن أعمال السمسرة ولو كانت عملاً واحداً تعتبر عملاً تجارياً بطبيعة ومن ثم تفرض عليها الضريبة دون نص خاص ، وقد انتشرت أعمال الوساطة العارضة في محيط التجارة ، فكثيرون الآن يمارسونها بجانب عملهم الأصلي ويحققون منها أرباحاً وفيرة ، فيكون من العدالة أن يساهموا من جانبهم في الأعباء العامة للدولة بمددتها بالموارد التي تعينها على القيام بواجبها نحو مواطنيها .

المطلب الثاني

نية الكسب

الهدف من مزاولة مهنة من المهن هو اتخاذها سبيلاً للعيش وكسب الرزق والغرض من مزاولة المهنة التجارية أو الصناعية هو تحقيق أقصى ربح ممكن .

وعليه فانه إذا كان الهدف من ممارسة المهنة ليس تحقيق الربح أساساً فإن النشاط الذي يمارس الشخص لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية .

وتطبيقاً لذلك فإن نشاط الجمعيات الخيرية ومؤسسات البر والإحسان والنوادي الرياضية والجمعيات ذات النشاط الأدبي أو الاجتماعي ، كل أولئك لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية لعدم توافر نية الكسب بالنسبة لهذه الأنشطة جميعاً .

وتمشيا مع هذه المبادئ الضريبية فقد نص المشرع في الجمهورية العربية اليمنية على أن يعفى من أداء الضريبة تلك الجماعات التي لا ترضى إلى الكسب وذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو الصحي أو العلمي أو الرياضي أو التربوي م ١٢ ثانياً .

كما نص القانون كذلك على اعفاء المعاهد التعليمية الأهلية من الخضوع لتلك الضريبة في كل مراحل التعليم .

ولكن إذا قامت إحدى الجماعات المذكورة باتخاذ عمل تجارى لبيع بعض منتجاتها للجمهور والاستفادة من هذا النشاط في تنمية مواردها ، فإن الضريبة على الأرباح تسرى على النشاط سالف الذكر ، كفتح صيدلية بمعرفة إحدى الجمعيات الخيرية أو المستوصفات . أو تخصيص مكتبة لبيع الكتب للجمهور فمثل هذا النشاط يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

المطلب الثالث

مباشرة المهنة على وجه الاستقلال

المقصود بهذا الشرط أن يكون الخاضع للضريبة مستقلا في مباشرة عمله غير خاضع لغيره ويشغل لحساب نفسه ، ويستوى بعد ذلك أن يكون الممول منفردا في عمله أو شريكا مع الغير . فإذا ثبت إن المكلف يباشر نشاطه التجارى لحساب غيره فإن الدخل الناتج عن هذا النشاط لا يخضع لضريبة الأرباح وإنما للضريبة على كسب العمل وليس للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وتثور في العمل صعوبات كثيرة تتعلق بتطبيق هذا الشرط ، إذ توجد حالات يندق فيها وضع الممول ، هل يعتبر شريكا في العمل والربح فيخضع للضريبة على الأرباح أم هو يعمل لحساب الغير فيخضع لضريبة كسب العمل والمرتبات .

فمثلا هناك حالات يحصل فيها الشخص على إيراد في صورة عمولة أو نسبة من الأرباح ، وهنا تلحق التفرقة بين كونه عاملا أو شريكا . ومن المقرر في هذا الصدد أنه يجب فحص نصوص العقد بدقة ، فإن كانت صلة المكلف بالمنشأة التجارية التي يرتبط بها ليست صلة تجير بصاحب عمل وإنما شريك في الربح أو الخسارة أو وكيل بالعمولة في تصريف المنتجات فإن ما يتقاضاه من المنشأة يعتبر ربحا يخضع للضريبة . وبالعكس إذا وجدت علاقة تبعية بين

صاحب الإيراد وبين المنشأة التي يعمل بها خضع النشاط للضريبة على كسب العمل^(١).

وقد قضى تطبيقا لذلك بأن صاحب النصيب الذي يشترك في الربح والخسارة مع انتفاء رابطة التبعية يعتبر شريكا ومن ثم يخضع للضريبة^(٢).

المطلب الرابع

تحقق الربح في الجمهورية العربية السورية

الضرائب النوعية ومن أهمها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هي :
ضرائب إقليمية ، بمعنى أنها تفرض على الإيرادات التي يحصل عليها أصحابها من نشاطهم داخل إقليم الدولة . أما الأرباح التي يحققها رعايا الدولة خارج إقليم الدولة فلا تنسب عليها الضريبة .

وعلا بهذا المبدأ نصت المادة (٥) من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م على أنه تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في الجمهورية العربية السورية ، وأرباح المكلفين الأجانب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين -

(١) قضت محكمة الاسكتوتية الابتدائية بأن أعمال الممثل التجاري الذي يقوم بتوزيع المنتجات لبعض الشركات الأجنبية تعتبر أعمالا تجارية من أعمال الوساطة المنصوص عليها ، ورفضت ما ذهبت إليه محكمة أول درجة من أن عمولة هذا الشخص هي من قبيل كسب الممناؤسة حكمها على أن الممول المذكور تاجر كبير يتشغل في أعمال كبرى وعديدة من تجارة الأقطان وورق السلوفان . وقد ازداد رأسماله زيادة كبيرة وحقق أرباحا طائلة ولم يكن هو الشخص الذي يفرغ أكثر جهده ووقته مستخدما أو أجيرا يتقاضى أجره في صورة عمولة . حكمها في ١٩/٤/٢٥ بمجموعة الحرف ج ٤ ص ١٠٦ .

كما قضى من ناحية أخرى بأن وكيل شركة التأمين لا يقوم إلا بمهام خاصة بالشركة التي يعمل لحسابها فهو لا يخرج عن كونه أجيرا في علاقة الشركة التي يقوم بتشغيلها بمحكمة المنيأ الابتدائية في ١٢/١٠/٥٦ م .

(٢) حكم محكمة الاسكتوتية الابتدائية في ٩/٥/٥٢ م بمجموعة الحرف ج ٢ ص ٥٢٢ .

الخاضعة للضريبة في اليمن هي الأرباح الناتجة من مزاولة نشاط تجارى بصفة معتادة فيه .

فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسرى على كل ربح تكون اليمن مصدر النشاط الذى ولده بصرف النظر عن جنسية صاحبه أو موطنه الأصلي .

وبمفهوم المخالفة فان الضريبة على الأرباح لا تسرى على الأرباح التى يجنيها شخص يبنى أو أجنبي يقيم في اليمن ، طالما قد تولدت عن نشاط خارج دولة اليمن .

وتثور صعوبة في حالة ما إذا كان نشاط الممول المعتاد غير قاصر على دولة اليمن وحدها وإنما هنا وهناك في اليمن وخارج دولة اليمن ، كما هو الشأن بالنسبة لشركات الملاحة والطيران والشركات متعددة الجنسيات التى تتزاوّل نشاطها في دول عديدة والتى ازداد عددها في الآونة الأخيرة .

احتدم الخلاف بين الفقهاء حول هذه المشكلة ، فذهب رأى إلى الأخذ بمعيار المنشأة المستقرة بمعنى كل محل يزاول فيه نشاط تجارى أو صناعى يسير في أعماله بصورة مستمرة ويكون له كيان شخصى مستقل يخضع للضريبة .

وذهب رأى آخر إلى خضوع نشاط الممول للضريبة في هذه الحالة إذا كانت له منشأة مشغلة في داخل الدولة تباشر نشاطا تجاريا أو صناعيا على وجه الاعتياد سواء كانت هناك منشأة لها كيان محلى أو ليس لها ذلك الكيان .

وقد أخذ القضاء في مصر بعد تردد بهذا المعيار وتوج ذلك قضاء النقض في حكمه الصادر في ٢٢/٤/٥٤ م والذي قرر فيه . . لا يكفى لاعفاء المنشأة من ضريبة الأرباح التجارية ألا يكون لها بمصر مكتب فرعى أو وكيل مفوض عنها متى كانت الأرباح المفروضة عليها الضريبة ناتجة من مزاولتها على وجه الاستمرار والاعتياد نشاطا كملت دورته الاقتصادية في مصر ولو لم يكن لها كيان محلى قائم بها . إذ لم يرد الشارع ... أن يقتصر فرض الضريبة على المنشآت التجارية والصناعية التى لها أماكن ثابتة تشغلها في مصر بل قصد أن

يفرضها على نوع معين من الإيرادات المنقولة سواء جاءت نتيجة منشأة بالمعنى الضيق أم نتيجة مزاوله نشاط تجارى أو صناعى على وجه الاعتياد والامتهان^(١).

وقد تفادى المشرع الضريبي اليمنى حدوث مثل هذا الخلاف الفقهي فأورد نصا صريحا قرر فيه خضوع المنشآت الأجنبية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن نشاطها في اليمن الذى ولد ربحا سواء كان للمنشأة كيان محلي ثابت أو لم يكن لها ، ذلك فقررت المادة ٢/٥ ما يلى :

« ولا يقتصر فرض الضريبة على المنشأة الأجنبية التى تعمل فى اليمن ويكون لها كيان مادي ثابت ، سواء كان فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً بل يكفى أن يكون لها نشاط تجارى أو صناعى ملحوظ على وجه الاعتياد فى اليمن ولو لم يكن لها كيان محلي بها » .

وأكدت هذا المبدأ ادرىض المادة (٦) بقولها « تفرض الضريبة باسم المكلف الطبيعي أو الاعتبارى على مجموع المنشآت التى يستثمرها فى الجمهورية العربية اليمنية » .

متى تعتبر المنشأة اليمنية مشغلة فى الخارج :

أخذ المشرع الضريبي كما أسلفنا بالنسبة للضريبة الأرباح بمبدأ اقليمية

(١) يرى البعض - ونحن معهم - أن المنشأة الأجنبية التى ليس لها كيان محلي تخضع للضريبة ولو باشرت عملاً واحداً (عملية تجارية عرضية) تأسيساً على أن فكرة المنشأة تنفى عن فكرة الاحتراف .

أحمد ثابت عويضة ، المراجع السابق من ١٩٧٩ . ، السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢١٢ .

وقد قضى بأن مكاتب الشراء التى تنشأ الشركات الأجنبية فى مصر تخضع للضريبة على الأرباح التجارية حكمها فى ذلك حكم بيوت التصدير بالعمولة وتقدر الأرباح التى يمكن أن تنشأ من نشاطها تقديراً حكماً . وإذ كان الثابت فى الدعوى أن شركة أرامكو فى ما وراء البحار أنشأت فرعاً لها فى مصر يتولى شراء البضائع وتوريد العمال وغير ذلك من الخدمات اللازمة لشركاتها .

وأخضعت مصلحة الضرائب هذه العمليات للضريبة على الأرباح التجارية وقدرت أرباحها تقديراً حكماً كما لو كان القائم بها بيتاً من بيوت التصدير التى تعمل لحسابها وأقر الحكم المطعون فيه هذا بالنظر فإنه لا يكون قد خالف القانون أو خطأ فى تطبيقه .

(نقض ١٩٦٥/٦/٢٣ ، مجموعة السنة ١٦ ، ص ٧٩٤) .

الضريبة . بمعنى أن المنشآت اليمنية التي تحقق أرباحا من نشاط لها خارج اليمن لا تسرى عليها الضريبة .

ولكن هذا الحكم ليس على إطلاقه إذ يشترط لعلم سريان الضريبة على النشاط الذي تباشره المنشأة خارج الدولة اليمنية أن يكون النشاط صادرا عن منشأة مستقلة عن المنشأة اليمنية .

أما إذا كانت المنشأة الموجودة في الخارج تابعة أو متصلة بمنشأة موجودة في اليمن فإن أرباحها تخضع بالضرورة لضريبة الأرباح ضمن أرباح المنشأة الموجودة في اليمن^(١) .

وقد عرض على القضاء المصري نزاع بين مصلحة الضرائب وشركة البوستة الحديدية يتعلق بمدى خضوع أرباح تلك الشركة من وكالاتها في الخارج للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . فالشركة من جانبها تمسكت بعدم خضوعها للضريبة عن نشاط وكالاتها في الخارج بينما أصرّت مصلحة الضرائب على ضرورة إخضاعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

أما القضاء فقد خلص - إهتماما في ذلك بما انتهى إليه القضاء في دول أخرى - إلى أن أي منشأة تعمل في الملاحة البحرية كشركة البواخر المذكورة مركزها الرئيسي داخل الدولة (أي في مصر) ولكنها تباشر نشاطا في الخارج يمكنها أن تتمسك بعدم سريان الضريبة عليها ، ضريبة الأرباح بشرط أن تثبت أنها إنما جنّتها من نشاط منشأة مستقلة ومنفصلة عنها في الخارج .

وإذ تبين من ظروف الدعوى ومن العقود المبرمة بين الشركة المذكورة وبين وكلاء لها مختلفين في قبرص والسودان وغيرها أن هؤلاء الوكلاء يلتزمون بتنفيذ جميع التعليمات والأوامر التي يصدرها إليهم الموكل (وهي الشركة) فيما يختص بعملهم ، فإن المحكمة تخلص إلى أنه لا يمكن التسليم في هذه الظروف بأن شركة البواخر تستغل منشأة مستقلة ومنفصلة عنها في الموانئ التي لها وكلاء فيها^(٢) .

(١) نقول بهذا الحل قياسيا على ما يقرره بعض الفقه في مصر في هذا الصدد انظر د - سيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢١٤ .

(٢) صدر الحكم في ٢٠/٦/٤٩ م من محكمة الاستئناف المختلطة ، مشار إليه في مجموعة كمال الجرف ، ج ٤ ، ص ٢٢١ وما بعدها .

الفصل الثالث

وعاء الضريبة

الواقعة بالمنشأة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية تتمثل في الربح الصافي الذي يحققه الممول في ختام السنة المالية ، فعلى أساس نتيجة الحسابات الختامية ، وهي حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر توضع قائمة المركز المالي للمنشأة التجارية أو الصناعية موضحة ما حققه الممول من ربح أو خسارة .

ونبحث تحت هذا العنوان الربح الخاضع للضريبة ثم مبدأ سنوية الأرباح وأخيرا التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة .

المبحث الأول

الربح الخاضع للضريبة

أولا - مفهوم الربح :

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لا تفرض إلا على الأرباح السنوية الصافية التي يحققها الممول كما أسلفنا في بحر السنة المالية التي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية ، والسنة المالية لا بد أن تكون اثني عشر شهرا .

وعلى هذا نصت المادة (٨) من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م ما يلي :

« تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية في بحر السنة السابقة أو في فترة الإثني عشر شهرا التي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية » .

ويستفاد من نص المادة المذكورة أن المشرع الضريبي يعني قد رأى تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية على أساس نظرية الإثراء واضعا في حسابه كافة الأرباح أو الخسائر التي تنجم عن عمليات الاستغلال العادية والرأسمالية والعرضية التي تباشرها المنشأة .

وإذ كنا بصدد تحديد معنى الربح فأننا نورد في هذا الصدد الملاحظات التالية : -

أولا : أنه يشترط في الربح أن يكون قد تحقق فعلا ، فالربح الناتج عن عملية إعادة تقويم أصول المنشأة في نهاية العام لا يعتبر ربحا حقيقيا بل هو ربح وهمي .

وتطبيقا لذلك قضى بأن ما ذهبت إليه مصلحة الضرائب من أن الممول قد حقق أرباحا طائلة من أعمال التهريب وما تدره من أرباح طائلة لا يعد وأن يكون من قبيل الظن استنتجته المصلحة على ما تسمعه أو تقرأه في الصحف من أن أهل العريش دأبوا على التهريب منذ زمن بعيد . فالتهريب كما هو معروف جريمة لا تثبت إلا بحكم جنائي ولا يكفي فيها مجرد القول الخالي من شبهة الدليل فالمصلحة لم تذكر وقائع تهريب معينة ضالع فيها الممول أو ساهم فيها أو عملت عنها تحقيقات معينة أنهت إلى نتائج معينة ^(١) .

ثانيا : مفهوم تحقيق الربح ليس معناه استيفاءه وقبضه فعلا بمعرفة صاحبه بل يكفي في هذا الصدد أن يكون الربح قد أصبح مستحقا فعلا والمدين به قادر على دفعه ، أخذنا بنظرية الحق الثابت والتي يلتقي حولها أغلب الفقه ، فالإيراد يكون ثابتا ومحققا إذا كان وجوده ومقداره قد صارا مؤكدين إما باتفاق الطرفين أو بحكم القضاء .

وفي هذا الصدد تقول محكمة النقض المصرية في أحد أحكامها (أن المناط من استحقاق الضريبة على الأرباح التجارية هي نتيجة العمليات التي باشرتها المنشأة على اختلاف أنواعها ، وليس من الضرورة أن يكون هذا الربح قد قبض فعلا ، وعلى سبيل المثال فإذا كانت المنشأة التجارية منشأة تحترف الاقتراض فانه يدخل في حساب الضريبة تلك الفوائد المستحقة لها خلال السنة الضريبية ولو لم تقبضها فعلا ، متى كانت لا تعد من الديون المعلومة ، فإذا

(١) حكم محكمة استئناف الإسكندرية في ١٨/٤/١٩٥١ مجموعة الجزء ث ٦ ص ٢٥٧ .

تحقق انعدامها في سنة ضريبية تالية عد انعدامها خسارة وحسبت للمنشأة على هذا الوصف (١).

ثالثا : إنه لا يشترط في الربح أن يكون مشروعا يقره القانون ، فلو أن تاجرا حقق أرباحا من تجارة غير شريفة ولا مشروعة كبيع صفقة للمخلدرات أو الخمر أو سلعا بأزيد من التسعيرة الجبرية فإنه يخضع أيضا للضريبة على الأرباح التجارية .

رابعا : إن المشرع الضريبي لم يتعرض لكل القواعد التفصيلية التي تحكم الوعاء الضريبي سيما ما يتعلق بتحديد الربح ، تاركا ذلك للمبادئ المستقرة التي يجري عليها العرف التجاري والضريبي واستقر عليها الرأي في أصول المحاسبة والمراجعة ومن ذلك مثلا :

١ - أنه يجب خصم جميع التكاليف التي تكبدها المنشأة في خلال السنة الضريبية المنصرمة بغية الوصول إلى الأرباح الصافية .

٢ - كما تجيز بعض التشريعات الضريبية السماح للمنشأة بتكوين احتياطي من أموالها لمواجهة ما قد يحدث من خسائر (الخسائر المحتملة) على ما هو مقرر في التشريعين الانجليزي والفرنسي . وإن كان التشريع الضريبي اليمني على ما سترى لا يأخذ بهذا الحكم .

وننوه إلى أن المشرع اليمني قد أصدر في هذا الصدد القرار الوزاري رقم ٢٨ لسنة ٧٢ م باللائحة التنفيذية والتفسيرية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢ م الخاص بضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمعدل بالقرار الوزاري رقم ٧١ لسنة ١٩٧٦ م .

(١) نقض مدني ٢٨/٤/٥٥ م السنة ٦ مجموعة المكتب الفني ص ١٠٥٤ وحكمها أيضا في ١٣/٥/٦٢ م في الطعن رقم ٣ لسنة ٢٨ ق . وننوه إلى أننا أثناء عملنا في رئاسة إحدى الدوائر بمحكمة الجيزة الابتدائية قضينا في عام ٧٦ م ببطان الفوائد القانونية لمخالفتها للدستور والذي ينص على أن الشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيسي للتشريع .

المطلب الثاني

ثانياً - أنواع الإيرادات التي تدر الربح

الربح الصافي الذي يخضع للضريبة يأتي من مجموع الإيرادات التي يحصل عليها الممول ، والتي تسمى الإيرادات الاجمالية بعد خصم التكاليف التي يتكبدها الممول في الحصول على الربح .

والإيرادات الاجمالية تظهر في الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر - في ميزانية المنشأة - وتتكون من ثلاثة أنواع من الإيرادات :

١ - الأرباح الإيرادية (الناتجة عن عمليات الاستغلال العادي) .

٢ - الأرباح الرأسمالية .

٣ - الأرباح العرضية .

وفيما يلي نبذة وجيزة عن كل نوع من هذه الأنواع :

(١) الأرباح الإيرادية

(التي تنتج من عملية الاستغلال العادي)

عمليات الاستغلال العادي يقصد بها العمليات التي تدخل في النشاط الطبيعي للمنشأة والذي تخصصت فيه ، والأرباح الناتجة من هذه العمليات تسمى أرباح الاستغلال العادي ، ومن الطبيعي أن هذا النشاط يختلف من مهنة إلى أخرى .

والأرباح الناتجة من الاستغلال العادي لمنشأة تجارية تأتي من الفرق بين قيمة مشترياتها خلال العام فضلاً عن قيمة البضائع التي كانت موجودة من أول المدة وبين الزيادة في قيمة المبيعات بالإضافة إلى قيمة البضائع المتبقية في نهاية المدة وهو ما يطلق عليه حساب المتاجرة (١) .

أما أرباح المنشأة الصناعية ، فهي تتحدد بالفرق بين قيمة المشتريات-

(١) مفهوم الخسارة عكس ذلك تماماً .

مضافا إليها قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة المتبقية أول العام والتكاليف من جهة وبين قيمة المبيعات خلال السنة وقيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة المتبقية آخر المدة من جهة أخرى ، ويطلق على هذا الحساب حساب التشغيل والمتاجرة .

أما بالنسبة للمنشأة التي تقوم بأعمال الخدمات كالبنوك والشركات كشرركات التأمين مثلا فإن الأرباح الإيرادية بالنسبة لها تأتي من قيمة الإيرادات الناتجة من تأدية الخدمات ، وهو الفرق بين المبالغ التي تحصلها والمصروفات التي أنفقتها ويطلق على هذا (حساب الإيراد) .

وفي ذلك تنص المادة ٩ من القانون ١١ لسنة ٧٢ م المعدل على أنه (يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي يشرتها الشركة ، والمنشأة ..) .

والقائمون على جباية الضريبة عليهم عبء ثقل في التحقق بصدق من حسابات المشتريات والمبيعات : المبيعات على الحساب وبضاعة الجرد على ما هو مفصل في أصول المحاسبة الضريبية (١) .

(ب) الأرباح الرأسمالية

تتحقق الأرباح أو الخسائر الرأسمالية من بعض العمليات التي تقوم بها المنشأة وليست من النشاط العادي للمنشأة ، ومن ذلك :

١ - بيع الأصول الثابتة للمنشأة .

٢ - إعادة تقويم الأصول الثابتة .

وتعبر (أصول المنشأة) يطلق على كامل ما تستخلمه المنشأة في الإنتاج كالأرض والأدوات والماكينات .

فقد يحدث أن تقوم المنشأة ببيع بعض أصولها الثابتة كالماكينات مثلا لتستعوض عنها بأخرى مجارة للتطور ، فذا زاد الثمن الذي تباع به بعض

(١) محمد طه بدوي وحسن النشار ، المرجع السابق ص ٥٠٧ وما بعدها .

تلك الأصول على قيمته الدفترية (ثمن التكلفة بعد خصم الاستهلاكات حتى وقت البيع) كانت الزيادة ربحاً وأعمالها ومن ثم يحق فرض الضريبة عليه ولا عبرة في هذا الصدد - كما تقول محكمة النقض - بأن تكون المنشأة قد استعاضت عن هذا العنصر بآخر ذو كفاية انتاجية أكبر ، فإن ذلك إنما يكون استعمالاً للربح بعد تحققه فعلاً وخضوعه للضريبة ، وقد كانت وقائع الدعوى في هذه القضية تتعلق بأحد الممولين وكان صاحب مراكب شراعية ويباشر أعمال النقل إلى الأقطار المجاورة وحقق ربحاً عندما باع إحدى المراكب القديمة ثم اشترى أخرى مكانها (١) .

وبالعكس إذا قل ثمن البيع عن القيمة الدفترية اعتبر الفرق خسارة رأسمالية .

وقد نصت على هذا الحكم المادة ٩ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢م بقولها (يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة لشركات المساهمة والشركات ذوات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم وسائر الشركات على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل في ذلك ما ينتج من بيع أي شيء من الممتلكات سواء في أثناء قيام الشركة أو عند انتهاء عملها .

أما بالنسبة للحالة الثانية وهي إعادة تقييم أصول المنشأة ، فقد يحدث أن ترتفع قيمة بعض الأصول ارتفاعاً كبيراً . نتيجة لارتفاع قيمتها كالأرض مثلاً كما لو حدث وأن شق طريق عام مجاور لأرض مملوكة للمنشأة ، وهو ما يؤدي إلى تقوية وتعزيب الوضع المالي للمنشأة (٢) .

والسؤال الذي يطرح نفسه ماهو أثر إعادة تقييم الأصول على هذا النحو ؟ .

يفرق الفقه هنا بين حالتين :

مجرد إعادة تقييم الأصول لإظهار ما آلت إليه قيمتها دون أن يترتب على

(١) نقض مدني ١٢/٢/١٩٥٩ مجموعة المكتب الفني السنة ١٠ العدد ١ رقم ٢٢ .

(٢) محمد طه بدوي وحيدى النشار ، المرجع السابق ص ١٩٠ .

ذلك تصرف فيها ، وحيث لا يدخل ذلك في وعاء ضريبة الأرباح . وتطبيقا لذلك فقد قضى بأن (الزيادة التي تطرأ على قيمة أصول المنشأة والتي تظهر عند وضع ميزانيتها السنوية فلا يمكن أن تعتبر ربحا تفرض عليه ضريبة الأرباح التجارية إلا إذا تم بيع هذه الأصول وتحقق الربح فعلا)^(١) .

أما إعادة تقييم الأصول لاحتداث تغيير أو تعديل في شخصية المنشأة كإفصال شريك عنها أو انضمام آخر إليها أو اندماج المنشأة في منشأة أخرى ، في مثل هذه الحالات تكون ثمة تصرفات قانونية يترتب عليها تصفية المنشأة التجارية الأولى وظهور منشأة جديدة من الناحية القانونية ، فتكون عملية إعادة التقييم بمثابة عملية بيع قد حدثت ومن ثم تؤخذ نتيجة هذه العمليات أو في الحساب عند تحديد وعاء الضريبة^(٢) .

علاوة الإصدار :

تقوم الشركات أحيانا بإجراء زيادة في رأس المال لطرح أسهم جديدة للاكتتاب فيها ولكن بقيمة أكبر من قيمتها الاسمية وبطالب من يرغب الاكتتاب في تلك الأسهم يدفع علاوة تسمى علاوة الإصدار إلى جانب القيمة الاسمية للسهم .

ويذهب بعض الكتاب - وبحق - إلى أن علاوة الإصدار هذه تعتبر من قبيل الأرباح الرأسمالية ، إذ هي تمثل للشركة ربحا فعلياً محققاً نشأ من تصرف بينها وبين الغير . وهذه العلاوة لا تضاف إلى رأس المال وإنما تضاف إلى الاحتياطات الرأسمالية التي تستخدم في تغطية الخسائر الرأسمالية^(٣) .

(ج) الأرباح العرضية

وهي التي تنتج عن العمليات التي تحدث بصفة عرضية ولم يكن غرض المنشأة الأساسي القيام بها . ومن أهم مصادر هذه الأرباح :

-
- (١) حكم محكمة استئناف الإسكندرية في ٨/٢/٥١ م بمجموعة الجرف - البدء ص ٧٥ ٧ .
 - (٢) نفق ملى ١٥/٦/١٩٦٦ م ، الطعن رقم ٤٣٤ لسنة ٣٠ ق ، مجموعة أحكام النقض في الضرائب والرسوم ، عمر أبو شادي ص ٤٤ .
 - (٣) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٢٨٢ .

١ - التعويضات المقبوضة من الغير .

٢ - الاعانات .

٣ - الإيرادات التي تدرها ممتلكات المنشأة .

وهامى نبذة وجيزة عن كل مصدر من هذه المصادر .

١ - التعويضات المقبوضة من الغير :

فقد يحدث أن تصاب المنشأة ببعض الأضرار نتيجة فعل خاطيء من الغير وحيثئذ يكون من حق المنشأة التعويض عن العمل الضار ، فتطالب به ويصبح مستحقا لها وتقبضه فعلا . فما حكم تقاضى هذا التعويض من حيث الضريبة .

من المقرر بالنسبة لهذا التعويض أنه يجب أن يضم إلى وعاء الضريبة على الأرباح التجارية ، ومن قبيل ذلك أيضا التعويض الذي يدفع للمنشأة نظير عدم تنفيذ عقد من العقود ، أو التعويض عن تقليد علامة تجارية مملوكة للمنشأة ، والتعويض الذي يدفع أحيانا حتى دون حدوث ضرر كالمبالغ التي تدفع من آخر مقابل تنازل الممول عن عقد إيجار مثلا .

٢ - الإعانات :

تقوم الحكومات أحيانا بمد يد العون إلى بعض المنشآت القومية الهامة والتي تضطلع بنشاط تجارى أو صناعى ذا نفع عام سيما عندبدء الحياة التجارية لها من أجل تعييدها . ومثال هذه الإعانات المبالغ التي تدفع إلى بعض الصحف والمجلات القومية أو الاعانات التي تمنح لشركات الطيران القومية أو شركات الغزل والنسيج حين تلزم ببيع منتجاتها للجمهور بأسعار زهيدة للتخفيف عن الطبقات الكادحة . فما حكم هذه الاعانات ؟ .

من المقرر أيضا في العرف الضريبي هذه الإعانات تعتبر من قبيل الأرباح المعرضة ومن ثم تدخل في وعاء الضريبة على الأرباح التجارية .

٣ - الإيرادات التي تدرها ممتلكات المنشأة :

تمتلك كثير من المنشآت التجارية والصناعية عقارات ومنقولات تدر

أرباحا وفيرة ، ومثال ذلك العقارات المبنية والأراضي الزراعية وبراءات الاختراع والأسهم والسندات . ومثال هذه الإيرادات ما تحصل عليه بعض المنشآت من تأجيرها بعض الأعيان من الباطن أو تأجير حائط مثلا تلصق عليه الاعلانات الكبيرة .

والأصل أن الإيرادات التي تدرها ممتلكات المنشأة التجارية أو الصناعية تخضع للضريبة طالما كانت تدخل في مجموع أصول المنشأة . ولكن قد يحدث أن تكون بعض مصادر الإيرادات خاضعة لضريبة من نوع آخر ، كالضريبة على إيرادات القيم المنقولة أو الضريبة العقارية . وفي هذه الحالة تخضع هذه الإيرادات للضريبة النوعية المقررة .

ولكن إذا كانت هذه الإيرادات لا تخضع لأي ضريبة نوعية فإنها تدخل حتما ضمن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

هذه بعض الحالات على سبيل المثال للأرباح العرضية التي تحققها بعض المنشآت التجارية أو الصناعية ، ويمكن أن توجد صور أخرى تحقق فيها تلك المنشآت إيرادات فرعية مناسبة مباشرة نشاطها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (١) .

(١) ومثال ذلك استخدام الشركة لجزء من أموالها في مضاربات البورصة أو الحصول على إيراد من إعادة تأجير عقار سبق لها استجاره ، أو أرباح تحصل عليها من فروق عمليات الصرف الأجنبي .

وهناك حالات عدة توردها مؤلفات التشريع الضريبي منها : -

- ١ - شراء الشركة لاسهم أو سندات أقل من قيمتها الاسمية .
- ٢ - التأمين على حياة أحد الشركاء ، فقد تؤمن الشركة على حياة أحد الشركاء وحيث أن الغرض من التأمين توقي الشركة لبعض المخاطر التي تهددها عند وفاة أحد الشركاء سيما إذا كان له حصة واعتبار يدعمان الشركة ، فحيث يعتبر مبلغ التأمين الذي تقبضه الشركة بمثابة إيراد يتصل بنشاط الشركة فيخضع للضريبة على الأرباح .

المطلب الثالث

مبدأ سنوية الأرباح

أسلفنا القول في خصائص ضريبة الأرباح أنها ضريبة سنوية ، فالأرباح الخاضعة للضريبة هي الأرباح التي يحققها الممول في خلال سنة كاملة أي اثني عشر شهرا .

فلا تفرض هذه الضريبة لمجرد أن يحقق الممول ربحا من أعماله أو على الربح بمجرد تحققه ولو كان طائلا وإنما يجب التريث لمعرفة كل أرباح الممول من كافة أوجه نشاطه خلال سنة كاملة .

وقد نصت على هذا المبدأ المادة الثامنة بقولها (تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية في بحر السنة السابقة أو فترة الاثني عشر شهرا التي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية) .

ومعظم الشراح متفقون على أن تجري محاسبة الممول على أساس السنة التجارية المتداخلة التي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية وليست السنة الميلادية كما قد يتوهم البعض ، وتفرض الضريبة على هذا النحو حتى ولو لم يكن لدى الممول حسابات منتظمة ، فكثيرا ما تستدعي طبيعة عمل الممول والظروف الموسمية المحاسبة على أساس السنة المتداخلة وليست السنة الميلادية ^(١) .

وتطبيقا لذلك حكم بأنه لما كانت تجارة الأقطان يبدأ موسمها في أخريات السنة التقويمية وينتهي في أوائل السنة التالية لها ، وكانت الميزانية توضع في نهاية ذلك الموسم فإن الأرباح الناتجة منها والتي تربط عليها الضريبة هي التي تتحقق في نهاية الموسم .

ولما كانت أرباح سنة ١٩٤٦ - ١٩٤٧ تتحقق في سنة ١٩٤٧ فإن تلك السنة تعتبر هي السنة الضريبية بالنسبة لهذا النوع من النشاط ^(٢) .

(١) راجع السيد عبد المولى ، المرجع السابق .

(٢) نقض مدني ١٩٥٦/١٢/٢٧ الطعن رقم ١٦٨ لسنة ٢٢ ق .

ولا يغير من ذلك أى من المحاسبة على أساس السنة المتناخطة أن يكون الممول مالكا لمنشآت عديدة تختلف نهاية سنواتها المالية عن بعض ، فالضريبة تفرض على مجموع أرباحه التى يحققها من مختلف أوجه نشاطه تلك .

استثناءات :

توجد استثناءات عدة على مبدأ سنوية الأرباح بعضها نص عليها المشرع والبعض الآخر تقضى به الأصول المحاسبية المرعية .

(أ) استثناءات تقضى بها الأصول المحاسبية :

وهذه لن تفصل فيها القول وإنما هى توجز فى إنه يجوز محاسبة الممول عن جزء من السنة المالية وليس عن سنة كاملة فى أحوال عديدة منها :
المدة التجارية الأولى للمنشأة ، تغير المنشأة للسنة المالية ، وأخيرا الحالة التى تبدأ فيها المنشأة بامساك حسابات منتظمة أثناء السنة المالية .

(ب) استثناءات تشريعية :

الاستثناءات التى أوردتها المشرع على مبدأ سنوية الأرباح تنحصر فى أمور ثلاثة :

أولا - توقف المنشأة عن العمل .

ثانيا - التنازل عن المنشأة .

ثالثا - العمولة والسمسرة العارضتين .

هذا وقد سبق بحث حالة العمولة والسمسرة العارضة ومن ثم ببق أن نبحث عن حالتى التوقف والتنازل .

١ - حالة توقف المنشأة عن العمل :

نصت المادة ٣٤ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م على أنه (إذا وقفت المنشأة عن العمل الذى تودى الضريبة على أرباحه وقوقا كليا أو جزئيا فتحصل الضريبة على الأرباح لغاية التاريخ الذى انتهت فيه التصفية .

ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على المكلف في بحر ستين يوما من التاريخ الذى وقف فيه العمل (حتى ولو كان التوقيف لسبب خارج عن ارادته) أن يبلغ ذلك إلى مصلحة الضرائب وأن يقيم إليها الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة والالتزام بدفع الضريبة عن سنة كاملة) .

ويستلزم الأمر أن نحدد معنى التوقف وأثر هذا التوقف بالنسبة لضريبة الأرباح :

معنى التوقف :

التوقف على نوعين : الكلى ومعناه أن تنقطع المنشأة (أو الممول) عن مباشرة النشاط الذى كانت يقوم به ، فتقطع عن العمل تماما وبنية عدم استئناف النشاط وهو ما يجعل المنشأة مهيأة لحالة التصفية .

أما التوقف الجزئى : فهو الانقطاع عن العمل لفترة معينة للمواعى السفر مثلا أو مرض صاحب المنشأة أو وقف استيراد الواردات الأجنبية التى كان يعتمد عليها . ولكن لا يعتبر من قبيل التوقف الجزئى أن تكف المنشأة عن الاتجار فى صنف من الأصناف التى كانت تتجر فيها .

والتاريخ الذى يعتد به رسميا للتوقف عن النشاط يبتلىء من الوقت الذى تكف فيه المنشأة عن العمل .

تصفية المنشأة : إذا كانت هناك تصفية اختيارية أو اجبارية فإن فترة التصفية لا تعتبر توقفا عن العمل وإنما يعتبر التوقف عن العمل فى هذه الحالة هو تاريخ انتهاء تلك التصفية . وهذا هو ماقررتة محكمة النقض من أن فترة تصفية المنشأة هى فترة عمل ومن ثم يخضع النشاط فيها للضريبة المستحقة^(١) .

وتعتبر وفاة الممول فى حكم التوقف عن العمل إذا لم يقم الورثة بمتابعة نشاط مورثهم ، فلا يحاسبون حينئذ إلا عن فترة السنة حتى تاريخ التوقف .

(١) نقض مدنى ١٩٧٩/٢/٢٠ الطعن رقم ٤٧٩ لسنة ٣٩ ق .

أثر التوقف :

يترتب على التوقف أن تحصل الضريبة على الأرباح لا عن سنة كاملة اثني عشر شهرا وإنما فقط عن المدة التي مضت من السنة حتى تاريخ التوقف. ويشترط القانون للاستفادة من المحاسبة الجزئية في حالة التوقف أن يقوم الممول أو من يحل محله (كالورثة في حالة الوفاة) بإبلاغ مصلحة الضرائب بحلول التوقف عن العمل والتاريخ الذي توقفت فيه ، وكان هذا الإبلاغ يتم أصلا في مواعده السنوي المقرر . هذا فضلا عن إن الإبلاغ لابد أن يكون مشفوعا بالمستندات اللازمة لتصفية الضريبة . وذلك لمكين مصلحة الضرائب من تحصيل مستحقاتها لدى الممول في حينه قبل أن يتمكن من تبديد أمواله والهرب من دفع الضريبة.

وقدرتب المشرع جزاءا قاسيا على عدم الإبلاغ ، ذو شقين :

أولا - ما تنص عليه المادة (٣٤) سالفه الذكر وهو التزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة (١) .

ثانيا - جزاء جنائي ، وهو عقاب ذلك الممول المهمل بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ الف ريال .

ونرى أن الجزاء الجنائي هو جزاء غير كاف بالمرّة لحمل الممولين على الالتزام بأحكام القانون في هذا الصدد سيما بالنسبة لفئات الممولين الذين يحققون أرباحا طائلة في فترات معينة من السنة تمثل بالنسبة لهم موسم رواج لهم ، ثم يتوقفون بعدها عن العمل بنية استئناف نشاطهم في السنة التالية عند بداية موسم رواجهم التالي .

٢ - التنازل عن المنشأة للغير :

(١) قضى بأن عدم التبليغ عن توقف المنشأ وعدم تقديم الوثائق والبيانات لتصفية الضريبة في الميعاد القانوني . أثره . التزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة . ولا عبرة بأسباب التوقف ودواعيه .

(نقض مدني ١٩٧٩/٢/٢٠ الطعن رقم ٤٧٩ لسنة ٣٩ ق) .

معنى التنازل :

التنازل عن المنشأة معناه انتقال ملكية المنشأة كلها أو بعضها من الممول إلى آخر لبيع أو هبة أو قسمة . ولذلك فإن انضمام المنشأة إلى منشأة أخرى أو استقلال أحد الشركاء بالهمل التجارى أو المنشأة بوجه عام يدخل فى معنى التنازل (١) .

والتنازل الكلى يقصد به انتقال جميع مقومات المنشأة من يد إلى يد ، أما التنازل الجزئى فيكون مقصورا على جزء من هذه المقومات مع صلاحية المنشأة للاستمرار فى نشاطها ، كبيع الاسم التجارى للغير مثلا أو التنازل عن حق احتكار ممنوح للمنشأة فى صناعة بعض المنتجات .

وفى هذا الصدد نص القانون فى المادة ٣٥ على ما يلى : -

التنازل عن كل أو بعض المنشأة يكون حكمه فيما يتعلق بتصفية الضريبة- حكم التوقف عن العمل وتطبق عليه أحكام المادة ٣٤ من القانون .

ويجب على المتنازل والمتنازل له تبليغ مصلحة الضرائب عن هذا التنازل فى مدى ستين يوما من تاريخ حصوله ، ويكون كل من المتنازل والمتنازل له مسئولاً بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشأة المتنازل عنها فى تاريخ التنازل .

ويكون للمتنازل له أن يطلب من مصلحة الضرائب أن تخطر به بيان عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها .

وعلى مصلحة الضرائب أن توافيه بالبيان المذكور فى مدى ستين يوما من تاريخ الطلب . ويكون التضامن المنصوص عليه فى هذه المادة قاصرا على المبالغ الواردة فى هذا البيان . وذلك بغير مساس بحق المصلحة قبل المتنازل ، فإذا لم تخطر المصلحة المتنازل له فى مدى المدة المذكورة بالمستحق لها برئت ذمة المتنازل له من كل مسئولية) .

(١) حكم محكمة الاسكتندرية الابتدائية فى ١٢/١٢/١٩٨٥ م ، مشار إليه فى مجموعة

والتاريخ الذى يعتد به للتنازل هو تاريخ انتقال المنشأة إلى ذمة المتنازل إليه ، وعلى ذلك يدخل فى حساب الضريبة على المتنازل نتائج عمليات الفترة التى تستمر حتى تصفية المنشأة إن حدثت عملية تصفية ، فتاريخ انتهاء التصفية يعتبر هو التاريخ الذى تؤول إليه المنشأة إلى المتنازل إليه .

السره :

يترتب على التنازل عن المنشأة كلها أو بعضها ما يترتب على التوقف بمعنى أن المكلف بحاسب ضريبيا فقط حتى تاريخ التنازل وليس عن سنة سنة ضريبية كاملة كما هو الأصل فى المحاسبة الضريبية عن ضريبة الأرباح .

على إن القانون قد اشترط لأعمال هذا الحكم أن يقوم كل من الطرفين المتنازل والمتنازل إليه فى بحر ستين يوما بإبلاغ مصلحة الضرائب بالتنازل الذى تم وإلا يكون المتنازل ملتزما بدفع الضريبة عن سنة كاملة .

وفضلا عن هذا الجزاء فإن المتنازل يعرض نفسه لجزاء مجنأى هو ما نصت عليه المادة ٤١ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ م وهو دفع غرامة لا تزيد على ٥٠٠ ريال ، كما يحكم بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف الغرامة فى حالة العودة خلال ثلاث سنوات .

المسئولية التضامنية :

للحيولة دون التهرب من الضريبة ، وحتى لا يتخذ التنازل عن المنشأة وسيلة لضياح حقوق الخزنة العامة ، تقرر مسئولية المتنازل إليه بالتضامن مع المتنازل عن كافة الضرائب والرسوم التى تستحق على المنشأة حتى تاريخ حصول التنازل ، لا عن السنة الضريبية المنتصرة وحدها وإنما أيضا عن كل الضرائب والرسوم التى تكون مستحقة على المنشأة والتى لم يتم التخالص بشأنها ^(١) . م ٣٥ سالفه الذكر .

(١) يلاحظ إن حدود مسئولية المتنازل إليه عن الضريبة يكون فقط بالنسبة للضرائب التى تكون مستحقة على المنشأة ، أما الضرائب التى تكون مستحقة لديها وتكون ملزمة بحجزها عند المنبع كالضريبة على مرتبات العمال (كسب العمل) مثلا يكون المتنازل إليه مسئولا عنها .
راجع محمد طه بدوى وحمدى الفشار ، المرجع السابق ص ٦٠١ .

وقد أوجب القانون على نحو ما أسلفنا على المتنازل له الذي آلت إليه ملكية المنشأة ابلاغ مصلحة الضرائب عن التنازل له خلال ستين يوما من حصوله . ومن ناحية أخرى ألزم القانون مصلحة الضرائب اخطار المتنازل إليه - إن هو طلب - بالضرائب التي يكون مستحقة على المنشأة المتنازل عنها وذلك في خلال ستين يوما من تقديم طلبه . فاذا لم ينظر في بحر المدة المذكورة بالمستحق برئت ذمته تماما من المسؤولية .

هذا ولم يشترط القانون هنا شكلا معيناً للإبلاغ عن واقعة التنازل فيمكن أن تتم على أية صورة .

ومما هو جدير بالذكر إن المسؤولية التضامنية عن سداد الضريبة التي تقع على عاتق المتنازل إليه لا تحول دون رجوعه على المتنازل له بما يكون قد سدده عنه من ضرائب ، إذا الأخير هو المسئول الأول والمدين لأصلي بدین الضريبة وعليه ابتداءً يقع عبء سدادها^(١) .

المطلب الرابع

مبدأ استقلال السنوات الضريبية

الحديث عن مبدأ سنوية الأرباح يجرى إلى الحديث عن مبدأ آخر يعتبر متما له ألا وهو مبدأ استقلال السنوات الضريبية .

ومضمون هذا المبدأ أن كل سنة مالية ضريبية للمنشأة تخضع أرباحها للضريبة تعتبر مستقلة عن أي سنة مالية أخرى . أي أنه يجري تقدير أرباح كل عام على حدة . فلا صلة بين أرباح سنة معينة وأرباح سنة أخرى لاحقة عليها أو سابقة لها ، فلكل سنة ضريبية ظروفها المستقلة^(٢) .

(١) نقض مدني ١٨/٥/١٩٦٦ م السنة ١٧ الطعن رقم ٤٩١ لسنة ٣٠ ق .

(٢) قضى في هذا الصدد بأن تضامن المتنازل والمتنازل له في المسؤولية عما استحققت من ضرائب على المنشآت المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل مقصور على طرق التنازل وحدها ولا يتعداهما إلى المتنازليين والمتنازلي إليهم المتعاقبين ، فالتضامن لا يفترض ولا يؤخذ فيه بالظن .

(الطعن بالقض رقم ٣٢٧ لسنة ٢٨ ق - جلسة ١٩٦٣/٦/١٩) .

وتطبيقاً لهذا المبدأ فإنه إذا كانت مصلحة الضرائب قد اتفقت مع الممول على تقدير الأرباح بنسبة معينة ، فلا يكون لهذا الاتفاق تأثير ما على سنوات أخرى لم يتم الاتفاق بشأنها على شيء بل ومن حق كل من الطرفين الضرائب والممول الخروج على هذا التقدير .

وكنتيجة لهذا المبدأ أيضاً فإن الحكم الذى يفصل في نزاع بين الضرائب والممول في مسألة معينة كانت مثار نزاع بينهما عن سنة مالية معينة لا يكون له حجية بين ذات الخصوم إذا ثار النزاع بين الخصمين عن أرباح سنة أخرى .

كما أنه من المقرر إنه لا يجوز الاحتجاج بسلامة دفاتر كانت صحيحة في سنة مالية معينة عن سنة مالية لاحقة عليها ، فلكل سنة ضريبية استقلالها ^(١) .
على أننا سنجد بعض الاستثناءات على هذا المبدأ على ما سترى عند دراسة الربط الحكيم .

المبحث الثاني

التكاليف التي تخضع من الأرباح الإجمالية

الأرباح التي تفرض عليها الضريبة هي الأرباح الصافية كما أسلفنا وليست الأرباح الإجمالية . ولا يتم تحديد الربح الصافي إلا بعد استئزال التكاليف التي انقفت في سبيل الحصول على الربح ^(٢) .

(١) انظر ، عاطف صدق ، التشريع الضريبي المصري لسنة ١٩٧٠ ، ص ٢٠٧ السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٥٥ .

(٢) هناك نظريتان لتحديد الربح الصافي ، الأولى وتسمى نظرية « حساب الاستغلال » ، فيكون الربح الصافي هو الفرق بين إيرادات عملية المتاجرة والاستغلال العادية وبين تكاليف ذلك الاستغلال . والثانية تسمى نظرية « الميزانية » . فالربح الصافي هو الفرق بين فائض أصول المنشأة على خصومها في بداية المدة من جهة وبين فائض أصول المنشأة على خصومها في نهاية المدة . فالربح الصافي وفقاً للنظرية الثانية لا يقتصر على أرباح عمليات الاستغلال العادي فقط بل يشمل كذلك الزيادة في الأصول الرأسمالية ، ومن آثار هذه النظرية أن الضريبة يمكن أن تسرى على أرباح لم تقم المنشأة بتحقيقها فعلاً وإنما ظهرت من الناحية المحاسبية نتيجة لزيادة قيمة كل أو بعض الأصول عند إعادة تقييمها كما يحدث عند انفصال شريك وتغير شخصية المنشأة .

راجع السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٧٣ ، ٢٧٤ . وانظر نقض منق ١٥/٦/١٩٦٦
السنة ١٧ الطعن رقم ٤٣٤ لسنة ٣٠ ق .

ويتطلب البحث منا أن نعالج معنى التكاليف وشروطه ثم نبين أهم أنواع التكاليف واجبة الخصم .

المطلب الأول

مفهوم التكاليف وشروطها القانونية

أولاً - مفهوم التكاليف :

توجد تعريفات فقهية عديدة للتكاليف ، فهناك من يعرفها بأنها المبالغ التي تنفقها المنشأة وتكون لازمة للحصول على الربح .

وقد انتقد هذا الرأي بأنه يضيق من نطاق التكاليف فيجعلها مقصورة على ما يلزم فقط لإنتاج الربح ، مع أن هناك من التكاليف ما لا يدخل في معنى إنتاج الربح كالحسائر ومع ذلك تعتبر من التكاليف ..

وذهب فريق آخر إلى تعريف التكاليف بأنها كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتنفق في سبيل مصلحتها حتى ولو لم تكن موجهة للحصول على الربح •

وقد أخذ على هذا الاتجاه بأنه يوسع من معنى التكاليف توسعة تجحف بالخزانة العامة وتضعف الحصيلة الضريبية .

ونرى مع آخرين بأن ما يعتبر تكليفاً على الربح هو ما يتنفقه الممول ويتصل بمباشرة المهنة ويكون لازماً لاستثمارات المنشأة والحصول على الربح دون مبالغة أو إسراف ^(١) .

الشروط القانونية الواجب توافرها في التكاليف ^(٢) :

هناك شروط استقر عليها الأمر في عرف التشريع الضريبي في التكاليف يوجزها الفقه فيما يلي : -

(١) انظر كال الجرف ج ٦ ، المبدأ ٨٣٥ .

(٢) عل سبيل المثال عبد الحفيظ عبد ، المرجع السابق ص ١٢٢ وما بعدها ، السيد عبد المولى المرجع السابق ص ٢٨٦ وما بعدها . وقد ورد باللائحة التنفيذية والتفسيرية للقانون =

١ — كون النفقة مؤكدة وحقيقية .

٢ — كون النفقة مرتبطة بنشاط المنشأة .

٣ — كون النفقة من نفقات الاستغلال العامة وليست من المصروفات الرأسمالية ، وفيما يلي نبذة وجيزة عن كل من هذه الشروط .

١ — كون النفقة حقيقية ومؤكدة :

بمعنى إلا تكون احتمالية ، وأن تكون قد انفقت فعلا وتحملها الممول فأصبحت تكليفا حقيقيا على الدخل . وهذا يتفق مع ما ذهب إليه القانون من منع الشركات والمنشآت من خصم احتياطي خاص من مجموع الأرباح الأرباح لمواجهة خسارة محتملة لم تحدث بعد .

— الضرائب أنه يعد من المعايير الأساسية في قبول النفقة بتحميلها على الأرباح السنوية ، أو عدم قبولها ما يلي : —

١ — تكون النفقة ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها للحصول على الربح والمحافظة عليه حسب طبيعة ونوع الاستغلال الذي تمارسه المنشأة ، فلا تقبل مثلا النفقات الشخصية لصاحب المنشأة أو لأسرته مما ليس له علاقة باستغلال تلك المنشأة .

٢ — أن تترتب النفقة بصورة أكيدة ونهائية على عاتق المنشأة فلا تقبل في باب النفقات الاحتياطية المدخرة لمواجهة مخاطر محتملة الوقوع .

٣ — ألا تضيف النفقة أي زيادة رأسمالية إلى أصول المنشأة أو لا تؤدي إلى زيادة هذه الأصول ذاتها ، ف شراء جزء هام لاحدى آلات المنشأة مثلا يعتبر من قبل الزيادة الرأسمالية للأصول المذكورة بعكس قطع التبديل البسيطة ، وكذلك دفع (بدل فروع) للمحل التجاري لا يعد نفقة قابلة للخصم لأن البديل المذكور هو في حد ذاته من أصول المنشأة غير المبنية (المضوية) .

٤ — أن تكون النفقة ضمن الحدود المعقولة حسب العرف التجاري لكل من أنواع الاستثمارات بما لا يخرج عن قواعد الإدارة الصحيحة للمحافظة على الربح فالمبالغة في النفقات العامة بشكل بارز عن الحد المألوف لا يقبل إلا ضمن الحدود المتعارف عليها كالزيادة في بدلات الإيجار أو ارتفاع بعض النفقات عما جرى عليه العرف .

٥ — أن تؤيد النفقة بالمستندات والوثائق المثبتة ، فعلم توفر الوثائق المذكورة لطبيعة ومقدار النفقات ومدى علاقتها بالعمل التجاري يؤدي بشكل عام إلى رفض قبولها .

ويمكن بالنسبة لبعض النفقات ذات الطبيعة الخاصة الاستغناء عن الوثائق المذكورة لصعوبة الحصول عليها أو لاستقرار العرف على عدم الحصول عليها كأجور العمالين أو بعض النفقات السفرية النثرية وما شابه ذلك .

ولا يشترط بعد ذلك أن تكون النفقة ثابتة في مستنديات ، فالمستندات ليست إلا وسيلة للإثبات . فإذا تحقق الفاحص من أوجه انفاق معينة وجب خصمها ولو لم يكن بيد الممول مستندات تحصل عليها ، وقد يحدث أن يكون قد حصل عليها ولكن فقدت منه بعد ذلك كنفقات الإقامة في الفنادق ، ومبالغ الإكراميات ونفقات الانتقال من بلد أو من مكان إلى مكان .

٢ - ارتباط النفقة بنشاط الممول :

فالنفقات التي تعد تكليفا على الدخل هي النفقات التي تتصل بمهنة الممول وممارسة نشاطه على أي وجه كالإيجار الذي يدفع للعقار الذي تستغله المنشأة وأجور العمال ومصاريف الصيانة .

أما المبالغ التي لا تتصل بمباشرة مهنته فلا تعد تكليفا على الدخل وبالتالي لا تخصم من وعاء الضريبة كإيجار المسكن وأجور الخدم في المنزل وتليفون المسكن .

وإذا كانت النفقة التي انفقها الممول يتصل جزء منها بمباشرة نشاطه وجزء منها بحياته الخاصة كنفقات سيارة يملكها مثلا فلا تخصم من نفقاتها كتكليف على الربح إلا ذلك الجزء الذي يتصل بنشاط الممول .

٣ - أن تكون النفقة من نفقات الاستغلال العادية :

فالنفقات التي يتكبدها الممول للحصول على الربح هي النفقات التي يضطر إليها لمباشرة نشاطه العادي والاستمرار فيه ، وهو ما يسمى بنفقات الاستغلال العادية كمصاريف الصيانة والنقل . فإذا كانت النفقة التي انفقت من أجل زيادة القوة الانتاجية للمنشأة فإنها حيثئذ تعد من قبيل المصروفات الرأسمالية ، وهي المصروفات التي لا يقتصر نفعها على السنة التي أنفقت فيها بل يمتد ذلك النفع للسنوات التالية أيضا .

فيكون من الطبيعي ألا تحمل بها السنة التي أنفقت فيها وإنما توزع تلك المصروفات كنفقات على السنوات التي تليها وتجلب نفعها فيها .

على أن هذه القاعدة قد ترد عليها بعض الاستثناءات البسيطة كخصم قيمة الأثاث والآلات الكتابية والحاسبة في المنشآت الضخمة واعتبارها من نفقات الاستغلال العادية بدلا من اجراء استهلاك سنوى متعدد لها .

إذا توافرت الشروط السابقة وجب خصم المبالغ التي أنفقتها الممول في سبيل الحصول على الربح وفي سبيل استمرار نشاطه باعتبارها أعباء مالية تكبدها فعلا .

ومن المقرر في العرف الضريبي أن هذه النفقات تخصم من وعاء الضريبة حتى ولو كانت أصلا نفقات غير مشروعة .

هذا في نظم التشريع الضريبي ، ولكن في الدولة الإسلامية يجب ألا تخصم سوى النفقات المشروعة وحدها ، سيما إذا كانت الدولة الإسلامية دولة ذات دستور نص فيه على أن الشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيسي للقوانين .

المطلب الثاني

أهم التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة

التشريع الضريبي عادة لا يحدد على سبيل الحصر كل التكاليف الواجب خصمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ، فذلك أمر متعذر عملا ، وإنما هو فقط يورد أهم أنواع التكاليف واجبة الخصم . وبوجه عام فإن القواعد التي تحكم التكاليف هي القواعد المرعية في أصول المحاسبة الضريبية والتي يجرى بها العرف ولكن تحت رقابة القضاء وهو يسترشد في هذا الصدد بآراء أهل الخبرة .

وقد ورد النص على التكاليف واجبة الخصم في المادة التاسعة من القانون

١١ لسنة ١٩٧٢ المعدل والتي قررت ما يلي : —

« ولتحديد الأرباح الصافية في حالة المحاسبة على أساس الأرباح الحقيقية يراعى خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والحفاظة عليه كما يلي : —

١ - قيمة إيجار العقارات التي تشغلها المنشأة سواء كانت تلك العقارات مملوكة لها أم مستأجرة وفي الحالات التي تكون العبرة بالقيمة التأجيرية للمثل التي تتخذ أساسا لربط ضريبة العقارات .

٢ - الاستهلاكات الحقيقية المألوفة للأصول الثابتة بحسب عادات وطبيعة كل نوع من أنواع التجارة والصناعة والعمل وتحدد نسبة هذه الاستهلاكات وشروطها بقرار من وزير الخزانة على أساس ما يجرى عليه العمل والعرف وما يتلاءم مع طبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٣ - الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة ماعدا ضريبة الأرباح التي تؤدبها طبقا لهذا القانون .

٤ - زكاة الباطن التي يدفعها المكلف عن أموال تجارته فقط .

٥ - التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة والتي يكون مركزها (الجمهورية العربية السورية) ويشترط ألا تتجاوز قيمتها ٥ ٪ من صافي الربح .

ويعتبر في حكم التكاليف التبرعات المدفوعة لبناء المساجد والملاجيء أو للحكومة أو للجيش الإنمى أو للمدارس والمستشفيات الحكومية أيا كان مقدارها بشرط أن يثبت أنها دفعت مقابل إيصالات رسمية .

٦ - المرتبات والأجور وكذا المبالغ المدفوعة فعلا لموظفي المنشآت عند ترك الخدمة أو الاحتجزة في حساب مستقل لمقابلة سداد تعويضات ترك الخدمة أو لأسرهم عند الوفاة وفقا للقانون أو لنص عقد العمل أيهما أصلح للموظف .

٧ - مصاريف سفر صاحب المنشأة إلى الخارج بعد التأكد من جدية صرفها طبقا واتصالها المباشر الوثيق بعمل المنشأة .

٨ - الديون المعنوية والمتعلقة بالتجارة متى أصبحت خسارة محققة وثبت بالدليل القاطع استحالة تعصيلها .

٩ - الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على نشاط المكلف من سرقة أو اختلاس متى ثبتت جديتها وأنه لم يرد إليه فعلا ما يقابلها .

١٠ - العوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل .

١١ - النفقات العامة المألومة الأخرى .

وفيما يلي نبذة وجيزة عن كل نوع من أنواع التكاليف المذكورة في النص التشريعي .

١ - إيجارات العقارات :

في مقدمة التكاليف التي تخصم من الأرباح الإجمالية للإيجارات التي تدفع عن العقارات التي تستأجرها المنشأة . وتخصم القيمة التجارية للعقار الذي تستغله المنشأة ولو كان العقار مملوكا لصاحب المنشأة ، فقد سوى المشرع بين العقار المستأجر من الغير والعقار المملوك للمنشأة في وجوب خصم القيمة التجارية للعقار واعتبارها من قبيل التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة .

ولا عجب في خصم قيمة إيجار العقار ولو كان مملوكا للمنشأة ، لأن هذا العقار يخضع لضريبة أخرى وهي الضريبة على العقارات المبنية ، ومن ثم يكون من العدالة ولتلافي الإزدواج الضريبي خصم قيمة إيجار العقار . بل أنه يخصم أيضا قيمة استهلاكه ومصاريف صيانته مراعاة للإعتبارات المذكورة .

وتتحدد القيمة التجارية للعقار أما وفقا لعقد الإيجار (ما لم يكن مبالغا فيها) أو بأجره المثل .

ولست العبارة كما ذهب القضاء بالأجرة التي يكون الممول قد قدرها لمحله عند مناقشة رجال الضرائب أو تلك التي يكون قد ذكرها في عقد الإيجار الصادر منه شريكه في المؤسسة (١) .

ومن ناحية أخرى يجوز للفقهاء أيضا لمالك العقار الشاغل له بمنشأته حق خصم مصاريف صيانة العقار وترميمه والمحافظة عليه بجانب خصم القيمة التجارية حتى يتساوى مع الممول المستأجر لمحل له ، هو حكم عادل .

(١) استئناف القاهرة في ١٣/٦/١٩٥٢ مشار إليه في مؤلف كامل بدوى ص ٢٢٠ .

وفي حالة ما إذا كانت المنشأة تملك المباني دون الأرض ، فتحدد القيمة التجارية للمباني دون الأرض ، وتعتبر أجرة الأرض تكليفاً بلورها على الربح تخصم بجانب القيمة التجارية للمبنى ^(١) من الأرباح الإجمالية .

٢ - الاستهلاكات :

الأصول الثابتة لأي منشأة تجارية أو صناعية عادة ما يطرأ عليها نقص تدريجي في قيمتها ، بل أنها قد تصبح بعد مدة من الزمن ولا قيمة لها في ادرار الربح ويعزى ذلك إلى طول مدة الاستعمال ومرور الزمن عليه والذي يصيبها بما يشبه الشيخوخة ، فضلاً عن ظهور المخترعات الحديثة والآلات المتكثرة .

فهذا النقص الذي يعزى تلك الأصول هو بمثابة خسارة تلحق بها ومن ثم يجب استنزائها وخصمها من وعاء الضريبة على الأرباح وهو ما يطلق عليه « خصم الاستهلاكات » والذي يجري طبقاً للعرف وظروف كل مهنة .

ويشترط في الاستهلاكات الواجب خصمها أن تكون استهلاكات حقيقية ، بمعنى أنها تمثل نقصاً فعلياً طرأ على الأصول الثابتة للمنشأة أصابها بالذبول والأفول وهو أمر يختلف - كما ينص القانون - بحسب طبيعة كل نوع من أنواع النشاط التجاري أو الصناعي .

هذا وقد حمل القانون وزير الخزانة عبء إصدار قرار منه يحدد فيه نسب هذه الاستهلاكات .

وهناك طرق عديدة يجري بها العرف لإجراء تلك الاستهلاكات ^(٢) . ومن المقرر في هذا الصدد أن من حق الممول أن يتبع الطريقة التي تناسبه مع طبيعة أصوله الثابتة شريطة أن يستمر في تطبيقها .

(١) انظر سيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٩٢ ، ونقض منق مصرى في ٢١/٣/١٩٦٢ بمجموعة المكتب الفنى لسنة ١٢ ، الطعن رقم ٢٤٦ لسنة ٢٧ ق .

(٢) من هذه الطرق ، طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص والقسط المتزايد وطريقة معدل الاستهلاك في الساعة وطريقة إعادة التقييم وأخيراً احلال ما يشترى محل ما يستهلك . انظر ، محمد طه بدوى وحيدى النشار ، المرجع السابق ص ٥٤٣ وما بعدها .

وقد حكم بأنه إذا جرى العرف على أن يتم الاستهلاك بطريقة القسط الثابت فليس للإدارة الضريبية أن تعرض على ذلك متذرة بأن طريقة القسط المتناقص هي التي تتفق مع ما اشترط القانون من أن تكون الاستهلاكات حقيقية (١).

والاستهلاك الذي ينص عليه القانون وينحصر من وعاء الضريبة يشمل أيضا استهلاك مصاريف التأسيس ، كمصاريف اعداد العقود وتسجيلها والإعلان عن افتتاح المنشأة ، كما يشمل المنشأة المقامة على أرض مملوكة للغير ، والأصول المتناقصة (كالمنجم أو المحجر) .

وهناك نوع من الاستهلاك يسمى « بالاستهلاك المالي » وهو سداد قيمة الاسهم والسندات التي تكون رأس المال ، خاصة بالنسبة لشركات الامتياز (كشركة البرق واللاسلكي) والتي تتعهد بناء على عقد الامتياز برد موجوداتها في نهاية مدة الامتياز بغير تعويض أو مقابل إلى الجهة مانحة الامتياز (٢) .

والاصل أن يجري الاستهلاك على الأصول المادية للمنشأة كالمباني والسيارات والآلات ، فهي التي تتعرض للهلاك بصفة مستمرة (٣) ، ولكن قد يرد الاستهلاك أيضا على بعض الأصول المعنوية للمنشأة وهي التي تقبل الهلاك مثل براءات الاختراع فهي تكون ملكا للجميع بعد فترة من الزمن ويسرى نفس الحكم أيضا على العلامات الصناعية .

كما يجوز القضاء استهلاك شهرة المحل في حالة دفع ثمن لها ، تلك الشهرة التي تمثل مجموع العناصر التي تحقق أرباحا تفوق الأرباح العادية للمنشأة والتي منها حقوق الاختراع والعلامات التجارية والحق في إيجار المحل (٤) .

(١) حكم محكمة الاستئناف المختلطة في ١٩٤٩/٦/٢٠ م مجموعة كمال الجرف ج ٤

ص ٦٠٨ .

(٢) محمد طه بدوي وحيدى النشار ، المرجع السابق ص ٥٥١ .

(٣) يلاحظ أن الأرض التي تملكها المنشآت وان كانت من أهم أصولها إلا أنها لا تستهلك.

إذ هي لا تنقص مع الزمن ، راجع عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ١٤٢ .

(٤) نقض ملغى جلسة ١٩٧٩/١/٣٠ الطعن رقم ٤٦٦ لسنة ٤٧ ق .

٣ - الضرائب والرسوم :

جميع الضرائب التي تدفعها المنشأة عدا ضريبة الأرباح تعتبر من التكاليف الواجب خصمها من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . وسواء كانت تلك الضرائب مباشرة أو غير مباشرة . طالما أنها تتصل بعمل المنشأة ونشاطها .

أما الضرائب الشخصية والتي يلتزم الممول بدفعها عن أمواله الخاصة كالضريبة العقارية عن ممتلكاته الخاصة فلا تعتبر تكليفا على الربح إذ هي لا تتصل بمباشرة نشاطه التجاري أو الصناعي .

وهناك للضريبة التي تخصم كتكليف على الربح الضرائب الجمركية على واردات الممول (والمسماة خطأ بالرسوم الجمركية) وكذلك الرسوم وعوائد البلدية التي تدفعها المنشأة . ويلحق بذلك أيضا الضرائب التي تدفعها المنشأة في الخارج بسبب نشاط لها هناك . فتعتبر تكليفا على الدخل وتخصم من وعاء الضريبة حتى ولو يوجد مقابل لها في اليمن وحتى لا يتعرض الممول لطائلة الإزدواج الضريبي ^(١) .

وقد ثار الخلاف في مصر حول استئزال الضريبة الإضافية على الأرباح التجارية والصناعية والتي فرضت لصالح المجالس المحلية لتدعيم مواردها المالية . إلا أن القضاء قد حسم الأمر وانتهى إلى أنه يجب خصم الضريبة المذكورة تأسيسا على أن المشرع قد اعتبر جميع أنواع الضرائب تكليفا على الدخل ومن ثم يجب خصمها من الربح الإجمالي ^(٢) .

٤ - زكاة الباطن :

وقد ورد في التعليمات التفسيرية بخصوصها في المادة ١٢ ما يلي : تقبل

(١) نقض مدني ١٩٦٦/٤/٢٠ الطعن رقم ٢٦٨ لسنة ٣٠ ق .

(٢) نقض مدني ١٩٥٤/٥/٢٥ ، و ١٩٥٤/٣/٢٥ السنة ٥ مجموعة المكتب الفني ص

زكاة الباطن المدفوعة من المكلف بموجب الوصل الرسمي الذي يبرزه وذلك عما أصاب أموال تجارية فقط من الزكاة الشرعية ولا يدخل في ذلك حكما ما يدفعه من زكاة الباطن عن باقي أمواله الخاضعة لها كالنقود وغيرها .

٥ - التبرعات :

من وجهة نظر الممولين تعود التبرعات بالنفع المباشر على المنشآت التجارية لما للتبرع من أثر طيب لدى المستهلكين الذين يقبلون على التعامل مع المنشأة يوما بعد يوم .

وقد أثار موضوع التبرعات جدلا بين الفقهاء حول مدى اعتبارها تكليف على الدخل تخضع من وعاء الضريبة .

فمن قائل بأن التبرعات لا تدخل في التكاليف اللازمة لانتاج الربح فلا تخضع ، لأن التبرعات ، مهما كان شكلها لا يصح اعتبارها من التكاليف فهي تتعارض بطبيعتها مع الغرض المقصود من المنشآت التجارية والصناعية وهو تحقيق الربح أولا ، ولا تتوافر فيها شروط التكاليف السابق ذكرها من اتصال بمباشرة المهنة ووجوب الاستثمار ونتاج الربح وحفظه ، فالتبرع لا يعد وأن يكون تصرفا في الربح . ومن قائل بأنها تعد من النفقات اللازمة لانتاج الربح فيجب خصمها إذا كان الغرض منها يعود بمردود على الخاضع للضريبة كما لو كانت التبرعات للدعاية أو كانت مقابل خدمات تقدم بالمجان كالتبرع لمستشفى يعالج موظفي المنشأة بغير أجر .

ولقد حسم المشرع الضريبي العيني ذلك الأمر فنص على أن المبالغ التي يدفعها المكلفون على سبيل التبرع لوجوه الخير تخضع من وعاء الضريبة ولكنه قيد ذلك بقيود ثلاثة :

١ - أن يكون التبرع أو الإعانة المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة ، وعليه فإن كان التبرع لجهة أو مؤسسة اقتصادية لا تخضع وعاء الضريبة .

٢ - أن يكون مركز هذه الجهات هو الجمهورية العربية اليمنية ، فلو أن

مؤسسة خيرية أقامها أبناء اليمن في الخارج وتبرع لها مكلف يمتنى بمبلغ من المال فلا يخصم من وعاء الضريبة .

٣ - الا تتجاوز قيمة المبلغ المدفوع كتبرع ٥ ٪ من صافي الربح الذي حققه الممول .

ألا أن المشرع اليمني قد غاد وأطلق خصم المبالغ المدفوعة كتبرعات أيا كان بمقدارها إذا كانت تلك المبالغ مدفوعة لبناء المساجد والملاجيء أو للحكومة أو للجيش اليمني أو للمدارس والمستشفيات الحكومية أيا كان مقدارها بشرط واحد وهو أن يثبت أنها دفعت بايصالات رسمية (١) .

هذا ويجب أن يفسر لفظ الحكومة تفسيراً واسعاً ، وليس المقصود بذلك فقط الحكومة بالمعنى الدقيق المتعارف عليه في نطاق القانون الدستوري والإداري . وإنما يشمل لفظ الحكومة الوزارات المختلفة وكافة المصالح الحكومية المنبثقة في أرجاء الدولة . وسواء كانت الإدارة الحكومية مركزية أو لا مركزية .

٦ - المرتبات والأجور :

من المقرر في عرف التشريع الضريبي إن ما يتقاضاه العاملون بالمتنشات التجارية والصناعية كمرتبات وأجور يعد من التكاليف التي تخصم من الأرباح الاجمالية .

وكلمة المرتب تشمل جميع ما يتقاضاه العامل أو الموظف سواء كان ذلك في صورة مبالغ نقدية أو مزايا عينية كالمسكن المجاني والغذاء والسواء والملبس ، فكل أولئك يعتبر من ملحقات الأجر والمرتب قد يكون صرفه شهرياً أو أسبوعياً أو بصفة يومية .

وتعتبر المكافآت الإضافية التي تصرف للعمال كحوافر من بين عناصر الأجر التي تخصم من وعاء الضريبة . وكذلك مكافأة ترك الخدمة التي يحددها

(١) أخذ بهذا التفسير أيضاً د - محمد يحيى العاصي ، المرجع السابق ص ٧١ .

القانون ، كما يدخل في حساب الأجر العمولة على المبيعات واعانة الغلاء .
ولا أهمية لطريقة حساب الأجر ، فسواء تم حسابه على أساس الزمن أو
الإنتاج أو في صورة نسبة من رقم الأعمال أو صافي المبيعات ^(١) فهو يخصم
من وعاء الضريبة .

ولكن لا يعتبر تكليفاً على الربح الأجور التي تدفع للخدم أو السائقين
الخصوصيين للممول . إذ هي لا تتصل بنشاط المنشأة أو المهنة . وإذا فرض
وكان بعض هؤلاء يقومون بخدمة صاحب المنشأة بعض الوقت وخدمة
المنشأة البعض الآخر حين إذن يحسب من ضمن التكاليف الجزء من الأجر
الذي يقابل عملهم بالمنشأة ^(٢) .

وتثور في هذا الصدد مشاكل جمه على جانب من الأهمية منها .

١ - الأجور التي تدفع لبعض أقارب الممول :

قد يستخدم الممول في منشأته بعض من أقاربه الذين يعولهم كاثروجة
والأبناء ويدفع لهم مبالغ مقابل عملهم ، وحين إذن يثور التساؤل عن حكم
ما يتقاضونه هل يعد تكليفاً على الربح يخصم من وعاء الضريبة باعتباره
من قبيل الأجرام لا يعد كذلك ؟ الرأي مستقر في الفقه على أن ما يحصل عليه
هؤلاء مقابل عملهم يخصم من وعاء الضريبة باعتباره أجراً فيعد تكليفاً على
الربح حتى ولو كان بعض هؤلاء من يعولهم الممول وتلزمه نفقتهم . ولكن

(١) انظر عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ١٢٨ .

وقد قضى بأن المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة لعمالها الذين يدعون ندبة الخدمة
المسكينة تعتبر من التكاليف الواجب خصمها طالما كانت عقود عملهم قائمة وقت استدعائهم
للخدمة المسكينة ويكون صالح المنشأة في الاحتفاظ بهم وبما لا يني عن غش أو هرب . نقض
مدني ٢٢/٢/٦٧ م .

(٢) فقد قضى بأن أجور العمال بالمنشأة . جواز تقديرها بنسبة معينة من الأرباح . هذه الأجور
تعد من التكاليف على الربح وجود صلة قرابة تربط هؤلاء العمال بصاحب المنشأة . وجوب التحقق
من تناسب الأجر مع ما يؤديه هؤلاء العمال من عمل .

(الطعن بالنقض رقم ٣١٠ لسنة ٢٥ ق - جلسة ١٤/٢/١٩٧٣) .

يشترط لإعمال هذا الحكم أن يكون هؤلاء قد أدوا خدمات فعلية للمنشأة وأن تكون هذه الخدمات أو الأعمال متناسبة مع الأجر المدفوع لهم وأن تكون الأجور قد دفعت لهم فعلاً .

٢ - أجر صاحب المنشأة :

إذا قام صاحب المنشأة التجارية أو الصناعية بإدارة منشأته بنفسه دون أن يحضر آخر لالتيام بأعمال الإدارة فهل يحتسب له أجر يخصم من وعاء الضريبة أسوة بما لو عين مديراً للمنشأة وتقاضى راتباً ؟ .

من المقرر في هذا الصدد أن ما يتقاضاه صاحب المنشأة لا يعتبر أجراً لعدم وجود علاقة عمل بينه وبين آخر ، فالعلاقة هي علاقة بين ممول ومنشأته التي يملكها ، وما يتقاضاه لا يعلو أن يكون حصة في الربح ، فالضريبة على الأرباح التجارية هي ضريبة على الدخل الناتج عن العمل ورأس المال معاً وهو ما يتوافر في هذا الغرض .

ولم يترك القانون هذا الحكم للإجتihad بل نص عليه صراحة في عجز المادة التاسعة بأنه لا يعد تكليفاً على الربح المرتب الذي يقرره الممول لنفسه أجراً على عمله بالمنشأة والمرتببات التي يحتسبها الشركاء في شركات التضامن وشركات التوصية .

ويلاحظ أن القانون قد سوى بين الشخص الذي يملك منشأة بمفرده وبين الشريك المتضامن من حيث علم اعتبار ما يتقاضاه كلا منهما مقابلاً للإدارة من قبيل الأجر وإنما هو نصيب من الربح ، فلا يعتبر تكليفاً على الدخل ومن ثم لا يخصم من وعاء الضريبة بل يخصم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وقد كان الخلاف محتدداً في الفقه المصري بشأن وضع الشريك المتضامن الذي يدير إحدى شركات التوصية بالأسهم وانتهى هذا الخلاف بحكم صادر من محكمة النقض خلص إلى علم استئزال مرتب الشريك المتضامن

المدير من وعاء الضريبة على الأرباح لأن وضع الشريك المتضامن هو وضع الفرد الذي يمتلك منشأة ، فلا يسوغ أن يحتسب لنفسه أجراً مقابل إدارته^(١) .

مكافآت أعضاء مجلس الإدارة :

في شركات الأموال كالشركات المساهمة مثلاً يتقاضى أعضاء مجلس الإدارة مبالغ نقدية لقاء مجهوداتهم في الإدارة ومن ثم تخصم من وعاء الضريبة باعتبارها من قبيل المرتبات التي تدفع للموظفين وتعد تكليفاً على الربح .

ويلاحظ أن رواتب هؤلاء تخصم من وعاء الضريبة ولو كانوا من بين المساهمين . وذلك لعدم توافر العلاقة الوثيقة أصلاً بين إدارة هذه الشركات ومساهميها ومن ثم فهي تعتبر (المرتبات) من قبيل الأجور .

المكافآت السنوية التشجيعية :

درجت كثير من المنشآت على أن تخصص لعمالها في ميزانيها مكافأة سنوية تصرف العمال في نهاية العام تشجيعاً لهم ، وقد أباح القانون خصم هذه المبالغ ولكن بشرط ألا تزيد المبالغ المرصودة كمكافأة عن مرتب شهرين ، هذا فضلاً عما اشترطه القانون من ضرورة أن تكون هذه المكافأة في إطار القانون . ومن ناحية أخرى فإنه يجب أن تقدم المنشأة لمصلحة الضرائب الدليل على قيامها فعلاً بدفع المكافأة التشجيعية للعمال .

مكافأة ترك الخدمة :

تنهج قوانين العمل في الآونة الأخيرة سنة حسنة وهي منح العاملين (أو ورثتهم) مكافأة مالية عند ترك الخدمة تصرف بشروط معينة . وهذه المبالغ التي ترصد كمكافأة عند ترك الخدمة تعتبر تكليفاً على الربح فتخصم من وعاء الضريبة .

(١) نقض مفتي ١٩٤٦/٢/٢٨ مشار إليه في مؤلف زين العابدين ناصر ، المرجع السابق .

وقد استحدث المشرع المبنى تعليلاً هاماً في هذا الصدد مقتضى القانون ٢٢ لسنة ١٩٧٦ م وهو إضافة حكم جديد مقتضاه خصم . كفاة نهاية الخطة من وعاء الضريبة إذا كان قد تم قيدها في حساب خاص مستقل لصالح عمال المنشأة ، بمعنى أنها تكون ، تنأى عن حسابات الممول أو المنشأة فلا يكون للمنشأة أى حق عليها كما لا يكون لها أن تعيدها إلى رصيد أموالها الخاصة .

٧ - الديون المعلومة :

الديون المعلومة هي الديون التي يستحيل تحصيلها ، فتكون كل الاجراءات القانونية قد اتخذت للمطالبة بها من جانب الدائن وباعت تلك الاجراءات بالفشل ، وذلك يحدث عادة عند وفاة المدين . فليس دون أن يترك . الا يمكن التنفيذ عليه ، ولذلك فإن هذه الديون تدخل في باب الخسائر التي يجب خصمها من حساب الأرباح والخسائر .

والعبرة في اعتبار الدين معلوماً يكون بتاريخ التحقق من اعدائه ، ومثال ذلك أن يصدر الحكم بأشهار إفلاس تاجر كان مديناً للممول ، ويصدق هنا أيضاً على الديون التي تكون لدى مدنيين أصبحوا تحت ظل معتل أجنبي ، فبند الاحتلال الأجنبي تعتبر الديون معدومة . على انه قد يحدث أن تحصل بعض الديون التي اعتبرت معلومة في سنة مالية لاحقة ومن ثم تعتبر أرباحاً في السنة التي حصلت فيها ^(١) .

ويلاحظ أنه إذا كانت الديون المستحقة للممول من نوع الديون التي يشك في تحصيلها فقط فإنها لا تخصم لأنها لم تصبح ديوناً معلومة تمثل خسارة حقيقية حاقت فعلاً بالممول ^(٢) .

(١) حكم محكمة استئناف الاسكندرية في ١٩٥٠/٥/٦ م ، كمال الحرف ج ٥ المبدأ ٦٩٨ .

(٢) حكم محكمة استئناف الاسكندرية في ١٩٥٠/٤/٦ م ، مجموعة كمال الحرف ج ٥ .

فالديون المشكوك فيها لا تعد تكليفاً على الدخل . ولذلك حكم بأن قيام المنشأة بإدراج مبلغ في حسابها على أنه « احتياطي الديون المشكوك فيها » لا يعنى أن هذه الديون قد تحقق انعدامها فعلاً حتى يمكن اعتبارها تكليفاً على الدخل لأن الاحتياطي المعد لمقابلة ديون مشكوك في أمر تحصيلها إنما هو من قبيل الاحتياطيات الخاصة المكونة لمقابلة خسائر محتملة الوقوع وهو لا يجوز .

٨ - الخسائر (١) :

وقد نص عليها التشريع الضريبي المبني معرفاً أياها بأنها التي تنتج عن سرقة أو اختلاس متى ثبتت جديتها ولم يرد إلى الممول فعلاً ما يقابلها م ٩/٩ والسرقة هي التي تحدث من الغير على أهوال المنشأة ويدخل في ذلك أيضاً ما يحدث في حالات النهب والسلب كما في حالة الاضطرابات والفتن . أما الاختلاس فهو الاستيلاء على أهوال المنشأة خفية من جانب العمال والموظفين .

ويشترط لاعتبار السرقة والاختلاس من الخسائر التي تخصم من اجمالي الربح ألا تكون مجرد إدعاء يكذبه الواقع ، فلا بد أن تكون حقيقية ، وإلا يكون المكلف قد استرد ما يقابلها أو عوض عنها سواء من المعتدى أو من الدولة .

والخسائر التي تقع على المنشأة لا تقف عند حد السرقة أو الاختلاس وإنما تمتد إلى حالات أخرى كالخريق والفرق والضيايع والتلف ، فحينئذ تخصم اللهم إلا إذا أثبت أن المنشأة قد عوضت عن هذه الخسائر سواء من الحكومة أو من جانب شركة التأمين مثلاً (٢) .

وقد قضى بأنه لا يجوز استئزال مالحي المنشأة من خسائر متى كانت هذه الخسائر قد ردت للممول فعلاً (٣) .

٩ - الفوائد والعمولات :

الفوائد هي المبالغ التي تدفع عن القروض التي تكون المنشأة قد

(١) هذه الخسائر خلاف الخسائر الأخرى التي قد تمنى بها المنشأة من جراء الإخفاق في نشاطها التجاري أو الصناعي .

(٢) قضى في هذا الصدد بأنه يجوز للممول أن يخصم الخسارة التي تلتحق أصول المنشأة نتيجة للسرقة أو الاختلاس حتى لو أهمل أو تراخى في تنفيذ الحكم الذي صدر لصالحه بالتعويض على السارق أو المختلس ، تأسيساً على أن الممول لا يحاسب على التفريط الذي قد يبدى من جانبه في تحصيل الربح أو إهماله في توق الخسارة . وهو حكم قد يبدو مجافياً للمنطق القانوني إلا أنه من ناحية أخرى يتماشى مع الإعتبارات العملية .

نقض مدني في ١٩٦٤/١٢/٣١ م - مجموعة السنة ١٥ ، الطعن رقم ٣٩٦ لسنة ٢٩ ق .

(٣) نقض مدني ١٩٧٢/٣/١٥ الطعن رقم ١٩٤ لسنة ٣٤ ق .

اقتراضها من الغير ، فحينئذ تعد تكليفاً على الربح وتخصم من وعاء الضريبة .

ويشترط لخصم الفوائد من وعاء الضريبة أن يكون اقتراض المكلف من الغير حقيقياً اضطرت إليه المنشأة للوفاء بالتزاماتها ، أما أن تلجأ بعض المنشآت إلى الاقتراض من البنوك لا لسداد التزاماتها وإنما لتوسيع دائرة نشاطها أو لمجرد توفير السيولة النقدية لديها ، فمثل هذا الاقتراض والفوائد المستحقة عليها لا تعتبر تكليفاً على الدخل .

وبديهي أن القروض التي يقرضها الممول لانفاقها في شئون الخاصة كالزواج مثلاً يدفع عنها فوائد لا تعتبر تكليفاً يخصم من وعاء الضريبة . وهناك أيضاً العمولات التي يدفعها المكلف مقابل القروض التي تعقدتها المنشأة مع بيوت التمويل ، وقد نص المشرع الضريبي عليها في البند العاشر من المادة التاسعة . وهي غير العمولات التي يدفعها المكلف نظير بعض الخدمات التي تكون قد أديت للمنشأة والتي تعد حينئذ من قبيل الإكramيات والمصروفات العامة .

١٠ - أقساط التأمين :

وهي المبالغ التي يدفعها المكلف كتأمين على أنشطة المنشأة كالتأمين ضد حوادث الحريق والعمل وإصاباته . وهي تعتبر من التكاليف التي تخصم من الأرباح الاجمالية لأنها متصلة بنشاط المنشأة .

أما أقساط التأمين التي يدفعها المكلف للتأمين على حياته أو حياة أحد أفراد أسرته^(١) فلا تعد من التكاليف الواجب خصمها لعام ارتباطها بنشاط المنشأة .

١١ - النفقات المألوفة الأخرى :

ورد النص على هذا النوع من التكاليف في البند ١١ من المادة التاسعة

(١) يلاحظ أن عقد التأمين على الحياة وهو التأمين لما بعد الموت حرام شرعاً ، انظر حامد إسماعيل (وآخرين) ، الثقافة الإسلامية ، منشورات جامعة صنعاء ص ٣١٤ .

من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢م المعدل . ولكن النص التشريعي لم يحدد المقصود بتلك النفقات .

وقد جرى الفقه والقضاء على اعتبار ما يلي من قبيل النفقات المألوفة والتي تخصم من وعاء الضريبة .

(١) مصروفات السفر والانتقال :

تخصم مصاريف السفر والانتقال من وعاء الضريبة سواء كانت تلك المصروفات خاصة بالمول أو عمال المنشأة إذا كانت ظروف العمل تستدعي ذلك السفر .

ولقد نص المشرع اليمني في البند ٧ من المادة التاسعة على هذا النوع من النفقة بقوله « مصاريف سفر صاحب المنشأة إلى الخارج بعد التأكد من جدية صرفها واتصالها المباشر الوثيق بعمل المنشأة » .

وبوجه عام فإن مصاريف الانتقال منطقت احتسابها ضمن مصروفات المنشأة أن تكون أنفقت في أوجه خاصة بها وان تتأيد بالمستندات .
عدم تحمل صندوق المنشأة بمصروفات الانتقال الشخصية :

فقد حكم بأنه من حيث أنه بشأن وجه الاعتراض الثاني الخاص بعدم احتساب مصاريف الانتقال من الإسكندرية إلى المنيا حيث توجد المنشأة ، فإنه لا جدال في أنه لا يمكن احتساب مصاريف الانتقال ضمن مصروفات المنشأة يجب أن تكون هذه المصروفات قد أنفقت في أوجه خاصة بها وأن تكون مؤيدة بمستندات . أما مصاريف الانتقال الشخصية فلا يتحمل بها صندوق المنشأة وانزال حكم هذا المبدأ على الواقعة موضوع هذا الشق من الطعن يؤدي إلى تقرير أن اتخاذ الممول منزلاً بالإسكندرية مع وجود منزل له (ما أسماه استراحة) بالمنيا وتنقلاته بين المنزلين لا يتوافق به شرط اعتبار مصروفات الانتقال متصلة بأعمال المنشأة

(١) حكم محكمة المنيا الابتدائية في ١٤/٤/١٩٦٤ في القضية ٢٢٨ لسنة ١٩٥٩ ضرائب

الخاصة ذلك أن الصحيح في هذه الصورة هو أن الممول يترك مقر المنشأة الذي يوجد به .نزله إلى منزل آخر له بالإسكندرية وهو أمر شخصي بحث لا صلة له بأعمال المنشأة ، وبذلك يكون قرار الخبير بتأييد المأمورية واللجنة كليهما في هذا الخصوص قد اقترن بالصواب .

ويدق الأمر إذا كان الممول يسافر إلى الخارج للعمل والسياحة .مما فيقوم بعقد الصفقات .مثلا أثناء جولته ، من المقرر في هذا الصدد أن .ما يعد تكليفاً على الربح هو جزء النفقات التي تقابل العمل فقط والتي تتصل بنشاط المنشأة .

وتطبيقاً لذلك قضى بتنصيب .مصاريف السيارة التي يستعملها الممول في .صالحه الشخصية ومصالح منشأته .مما فتحمّل المنشأة نصف هذه المصاريف فتعتبر تكليفاً لازماً للحصول على الربح وبالتالي تخصم .من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

(ب) المصاريف القضائية والتعويضات :

المصروفات القضائية تتمثل فيما يدفعه المكلف .من رسوم قضائية واتعاب للمحامين بسبب منازعات قضائية كانت المنشأة طرفاً فيها .

والمصروفات القضائية واجبة الخصم هي التي تستلزمها طبيعة العمل ، أما المصروفات الخاصة بالقضايا الشخصية للممول فلا تخصم لعدم ارتباطها بنشاط المنشأة .

وقد جوز القضاء للممول خصم المصروفات القضائية التي يتحملها .من أجل دفع اتهام جنائي وجه إليه ، إذا اعتبر هذه المصروفات .من قبيل التكاليف التي يجب خصمها ، طالما أن نشاط الممول هو الذي هباً لوجود الاتهام وساعد عليه^(١) .

وهناك نوع من المصروفات القضائية تسمى بالمصروفات القضائية

(١) نقض مدني ١٤/٦/٦٧ م مجموعة المكتب الفني لسنة ١٨ الطعن رقم ٢١٨ لسنة ٣١ ق .

ذات الطابع الرأسمالي ، ومثالها ما يصرف في شراء أصل من أصول المنشأة وتسجيله كقطعة أرض مثلا . مثل هذه المصاريف لا تخصم دفعة واحدة وإنما تتبع ذلك الأصل فتستلك معه على عدة سنوات كما هو العرف . وليس دفعة واحدة في السنة التي انقضت فيها .

أما التعويضات فهي التي يحكم بها على المكلف لصالح الغير كأثر لمسؤوليته التعاقدية أو التقصيرية بسبب نشاط غير قانوني ارتكبت المنشأة أو أحد عمالها التابعين لها .

ومثال ذلك ما يحكم به على المنشأة من تعويضات للغير لعدم تنفيذها عقداً من العقود ارتبطت به مع الغير ، أو ما يقضى به كأثر للمسؤولية التقصيرية الناجمة مثلاً عن اصطدام سيارة تابعة لها بأحد الأفراد (فأصابته أو قتله) ، فيحكم بتعويض الضرر أو لورثته .

مثل هذه التعويضات تعتبر ولا شك تكليفاً على الربح يخصم من وعاء الضريبة .

ولكن ما حكم التعويضات التي تحصل عليها المنشأة من الغير من المقرر في هذا الصدد كما أسلفنا أن هذه التعويضات التي يحكم بها لصالح المنشأة تدخل في باب الإيرادات التي تثرى منها المنشأة فتسرى عليها الضريبة في السنة التي حصلت فيها .

وإذا كانت هذه التعويضات نتيجة للتأمين على أصل من أصول المنشأة وكان مبلغ التعويض يفوق القيمة الدفترية للأصل فإن فائض التأمين يعتبر ربحاً تسرى عليه الضريبة^(١) .

(ج) الإعلانات :

الإعلانات لها أثر هام بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية : فهي بمثابة إعلام للعملاء وتذكير بوجود سلعة معينة بصفة دورية . وتلك هي

(١) سيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٣٠٩ .

« الاعلانات الصغيرة » أو المنشورات الدورية بالصحف والمجلات . وهي تخصم من وعاء الضريبة باعتبارها تكليفا لازما على الربح لأنها تؤدي إلى رواج النشاط التجاري أو الصناعي .

وهناك نوع من الاعلانات تسمى « الاعلانات الكبيرة » ومثالها الاعلانات المستديمة التي نراها معلقة في الطرقات العامة كما نجد لها مضئة ليلا . كما أن هناك أيضا « الحملات الإعلانية » التي تكون عادة عند بدء النشاط التجاري أو التي يقصد بها عرض نوع جديد من البضاعة . مثل هذه الاعلانات جميعا تعد من قبيل المصروفات الرأسمالية أي أنها لا تخصم دفعة واحدة وإنما على سنوات عديدة لأن الفائدة التي تجنيها المنشأة من مثل هذه الاعلانات لا تكون مقصورة على السنة التي تمت فيها وإنما تتكرر الاستفادة بها في سنوات لاحقة أيضا ^(١) .

(د) الاكراميات والعمولات :

يقوم بعض الممولين وبعض المنشآت بدفع مبالغ نقدية صغيرة إلى الغير الذين تتعامل معهم مقابل قيام الآخرين بتيسير أعمالها ، ومثال ذلك ما يجري عليه العرف في جميع الثغور والموانئ من أن يدفع المتعهدون بعض الإكراميات إلى موظفي شركات الملاحة لتسهيل أعمالهم . مثل هذه الإكراميات باعتبارها لازمة لانتاج الربح تخصم من وعاء الضريبة .

ولكن منح الإكراميات ليس مطلقا من غير قيد . والقول الفصل في هذه المشكلة هو ألا تكون هذه الإكراميات مبالغا فيها . فيجب أن تكون متناسبة مع ظروف المنشأة وحجم أعمالها ويقرها العرف بالنسبة لنوع نشاطها ^(٢) .

(١) زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٥٧٧ .

(٢) قضت محكمة بور سعيد الابتدائية في ١/١/١٩٤٩م بأن نسبة الاكراميات التي حددتها مصلحة الضرائب بواقع ٢ ٪ لا تتفق مع أعمال البحر التي يتوقف النجاح فيها على أن تكون يدا الممول مبسوطتان لمن يتقاضى هذه الاكراميات وان تحديد النسبة بواقع ١٩ ٪ هو تحديد مناسب ومعقول . انظر كمال الجرف ج ٣ المبدأ ٤٢٨ .

وهنا تجرى التفرقة بين الإكramيات والتي من الناحية الفعلية هي عبارة عن هدايا وغالبا ما تكون عينية تمنح لمن يقوم بإنجاز بعض أعمال المنشأة وتسهيلها . وبين العملات المسترة التي تدفع لوسيط أو وكيل مقابل خدمات أداها للمنشأة وغالبا ما تدفع نقدا . وهؤلاء الوسطاء يجنون منها أرباحا وفيرة .

وفي هذا الصدد قضى بأن الإكramيات - وكانت نوعا من الهدايا العينية منحت لموظفي البواخر ، كما كانت مبالغ أنفقت لأحياء سهرات التي ينفقها الممول لتسهيل أعماله يجب خصمها من وعاء الضريبة طالما انتفت عنها صفة المبالغة ، وهي لا تماثل العمولة أو السمسرة لاختلاف الخصائص التي تميز كلا منهما ^(١) .

والخلاصة أن المصروفات والنفقات العامة التي ينفقها المكلف يتدرج تحتها أنواع كثيرة من أوجه الانفاق والتي تختلف باختلاف ظروف كل مهنة وعمل كل ممول ونشاط كل منشأة . والقاعدة بشأنها وجوب ما خصمها من الأرباح طالما اتصلت بعمل المنشأة وكانت لازمة لإنتاج الربح ^(٢) .

المطلب الثالث

مالا يعد تكليفا على الربح

بعد أن فصلت المادة التاسعة أنواع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والتي يجب خصمها - من وعاء الضريبة - أوردت في عجزها حالات لا تدخل في باب التكاليف اللازمة لإنتاج الربح وبالتالي فلا تخصم من وعاء الضريبة فقررت ما يلي :

ولكن لا يجوز تحميل حساب الأرباح والخسائر ولا يعد تكليفا على الربح ما يلي على وجه الخصوص .

١ - المبالغ التي تأخذها الشركات والمنشآت من أرباحها لتكوين

(١) نقض مدق ١٢/٣/١٩٥٣ م مجموعة المكتب الفني السنة ٥ ص ٢٣٠ .

(٢) محمد طه بدوي وحمدى النشار ، المرجع السابق ص ٥٧٥ .

لاحتياطي على اختلاف أنواعه سواء ما كان منها معد لتغطية خسارة محتملة أو غير ذلك .

ويستثنى من ذلك الاحتياطي الذي يخصص لمنح عمال ومستخدمى المنشأة مكافأة سنوية فى حدود مرتب شهرين بشرط أن يكون ذلك فى حدود القانون .

٢ - فائدة رأس المال التى قد يحتسبها المكلف الفرد على رأس ماله أو المرتب الذى يقرره لنفسه أجرا على عمله بالمنشأة ، وكذلك فوائد رأس المال والمرتبات وفوائد الحسابات الجارية الدائنة بالمنشأة التى يحتسبها الشركاء فى شركات التضامن وشركات التوصية .

٣ - مسحوبات صاحب المنشأة منها ، سواء اكانت نقدا أو عينا .

٤ - رسم الدفعة النسبى المفروض على الأسهم التى تدفعه الشركات ذات الأسهم نيابة عن المساهمين وحملة السندات .

٥ - الغرامات الشخصية :

ويهمنا فى هذا المجال الحديث عن نوعين من أوجه الانفاق وردا فى النص المذكور ، وهى الاحتياطات والغرامات الشخصية .

(١) الاحتياطات (١) :

حظرت المادة السادسة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢ م على الشركات والمنشآت بوجه عام أن تقتطع من أرباحها مبالغ تكون ما يسمى فى العرف بالاحتياطي وهو الذى يرصد فى ميزانية المنشأة لمواجهة احتمالات المستقبل

(١) هناك أنواع عديدة من الاحتياطات الرأسمالية وهى التى تؤخذ من الأرباح الرأسمالية كتلك التى تنتج من بيع الأصول الثابتة للمنشأة . وهناك الاحتياطي السرى وهو عبارة عن مبالغ لا يفرد لها حساب خاص وإنما هى موجودة فعلا لمواجهة احتمالات المستقبل . وهذا الاحتياطي السرى يتكون بطريق شتى ، منها مثلا تقدير الموجودات بأقل من قيمتها ، وتقدير المطلوبات بأكثر من قيمتها ، وكل أولئك لا يجوز خصمه من الأرباح .

محمود رياض عطية ، المرجع السابق ص ٥١٨ - ٥١٩ .

وما قد يطرأ من ظروف تحتاج إلى هذه المبالغ . مثل هذه الاحتياطات لا تعد تكليفا لازما لانتاج الربح .

فهذه الاحتياطات التي تقوم الشركات باقتطاعها من الأرباح لتدعيم المركز المالي للمنشأة أو لمواجهة خسائر محتملة تعد من قبيل استعمالات الدخل ولا تعد من قبيل التكاليف التي يتكبدها الممول للحصول على الربح ومن أجل هذا منع المشرع خصمها من وعاء الضريبة .

على أن أعمال هذا الحكم وهو عدم خصم الاحتياطات . شروط بأن يكون استقطاع هذه الاحتياطات من الأرباح ، فإذا ثبت أن الاحتياطي قد غدى من . ورد آخر خلاف الأرباح المحققة فانه حينئذ يجوز خصمه من وعاء الضريبة . فعلى سبيل المثال هناك ما يسمى باحتياطي استهلاك الاسهم وهو ما تفعله شركات الامتياز ك شركة البرق واللاسلكي أو شركة . واصلات . (عامة مثلا) وتلك الشركات تلزم في نهاية عقد الامتياز برد ممتلكاتها للجهة مانحة الالتزام .

وهناك احتياطي استهلاك الأصول والذي يباح في الحدود المقررة لاستهلاك الأصول الثابتة للمنشأة كآلات ، فمثل هذه الاحتياطات تخصم من وعاء الضريبة ، وهناك أيضا في منشآت التأمين ما يسمى « باحتياطي الاخطار السارية ضد الحوادث » وهو يسرى عليه نفس الحكم أيضا .

(ب) حكم الغرامات :

وهي المبالغ التي يحكم بها على الممول بسبب ممارسة نشاطه التجاري أو الصناعي والتي تنشأ من مخالفته للقانون بوجه عام أثناء ممارسة عمله ، وهي متنوعة وتختلف بحسب كل مهنة .

ومن ذلك مثلا ما يحكم به على الممول كعقوبة لعدم مراعاته الاشتراطات الصحية التي يتطلبها القانون في المحلات العامة عموما أو لبيعه سلعة بأزيد من من السعر المحدد أو الامتناع عن بيع سلعة من السلع أو ما يحكم به كغرامة لارتكاب مخالفات لقانون العمل .

وهناك رأى يذهب إلى أن مبالغ الغرامات التي يحكم بها على المكلف بسبب ارتكابه مخالفات جنائية وكذلك التعويضات التي قد يحكم بها عليه تدخل في باب المصروفات التي يجب خصمها طالما أن نشاط الممول هو الذي هيأ الفرصة لانتهامه أو الحكم عليه بالتعويض^(١).

وتطبيقاً لذلك حكم بأنه متى كان نشاط الممول — الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية — هو الذي هيأ الفرصة لانتهامه وساعد عليه فإن ما يتفق في سبيل دفع هذا الانتهام يعد تكليفاً على الربح ونخصم من وعاء الضريبة. وإذا كان الحكم المطعون فيه قد جرى في قضائه على أن المصروفات التي تخصم من وعاء الضريبة هي المصروفات التي تعد تكليفاً على الربح وتساهم في إنتاجه وليست أتعاب المحاماة التي يتفقها المتهم في مخالفة التسعيرة تكليفاً على الربح فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه^(٢).

(١) انظر ، السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٠٩ .

(٢) نقض مدني ١٤/٦/١٩٦٧ مجموعة المكتب الفني السنة ١٨ ص ١٢٦٢ .

الفصل الرابع

ربط الضريبة وتحميلها

ربط الضريبة معناه تحديد المكلف بدفعها وبلغ الضريبة الواجب سدادها .
وفي دراستنا لأوضاع ربط الضريبة يقتضى البحث أن نعالج القواعد العامة
في ربط الضريبة على الممول ثم كيفية ربط الضريبة . وسنخصص
لذلك بحثين :

المبحث الأول

قواعد ربط الضريبة

نعالج تحت هذا العنوان الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم ثم المبدأ
المسمى بمبدأ وحدة الربط .

المطلب الأول

الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم

(تحديد المكلف بالضريبة)

ربط الضريبة يكون على الشخص الذى يخضع نشاطه للضريبة على
الأرباح التجارية والصناعية ويحقق ربحا وسواء كان هذا الشخص شخصا
طبيعيا أو معنويا وهو ما يسمى بالممول أو بالمكلف .

فبالنسبة للشخص الطبيعي :

تربط الضريبة عليه باسمه سواء كان متمتعاً بالأهلية القانونية أو غير
متمتع بها كما لو كان ناقص الأهلية كالقاصر أو عديمها كالمجنون . وفي حالة
وفاة الممول تربط الضريبة باسمه أيضا ولكن من يقوم بسدادها هم الورثة
باعتبارها دينا على التركة .

وإذا فرض وكان الممول له أكثر من منشأة تربط الضريبة باسمه عن
مجموع عمليات هذه المنشآت مجتمعة . وحيث أن كان قد حقق فى بعضها

أرباحا وفي البعض الآخر خسارة تخضع الخسارة من إجمالى ربحه تطبيقا لمبدأ وحدة الربط الذى سنتحدث عنه فيما بعد .

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية كالشركات على اختلاف أنواعها فانه يلاحظ أن المشرع الضريبي الإنمى لم يفرق في نصوص القانون بين الأشخاص وشركات الأموال في هذا الصدد . فتص في عبارة عامة في المادة السادسة على أن « تفرض الضريبة على المكلف الطبيعي أو الاعتباري ... » دون تفرقة .

ويرى البعض ^(١) بأن المشرع الإنمى لم يكن يقصد أن تربط الضريبة باسم كل شريك في شركات الأشخاص عن نصيبه في أرباح الشركة وإلا لنص على ذلك صراحة . ويؤيدون رأيهم بأنه لم يتقرر في القانون حد إعفاء لكل شريك في شركات الأشخاص وإنما البنى تقرر هو إعفاء واحد لشركة الأشخاص كما لو كانت منشأة فردية .

ويؤسس هذا الاتجاه على أن الشركات عموما تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة عن أشخاص الشركاء . ولكن كان ينبغي التفرقة في هذا الصدد بين شركات الأشخاص وشركات الأموال ، بحيث تربط الضريبة بالنسبة لشركات الأشخاص على الشركاء المتضامنون شخصيا عن مجموع الأرباح التي حصلوا عليها من منشأتهم والمرتبات التي يتقاضونها والمسحوبات التي يأخذونها وفائدة رأس المال التي يجنونها .

فطالما أن المشرع الإنمى قد اعترف لشركات الأشخاص بالوجود القانوني (شركات التضامن وشركات الواقع) فكان لابد من أعمال الأثر القانوني المترتب على ذلك .

و حين تحدث المشرع عن إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضرائب لم يحرم شركات الأشخاص من الاستفادة من هذا الإعفاء . ومن ثم فعلا بمنهزم المخالفة تستفيد منه شركات الأشخاص أى أشخاص الشركاء أنفسهم .

فيستفيد كل شريك على حدة باعفاء الحد الأدنى اللازم للعيشة من الخضوع للضريبة .

والأخذ بالتفسير الذي نقول يعود بأثر نافع يظهر في تشجيع الأفراد على إنشاء شركات الأشخاص (كشركات التضامن) .

ولقد قطع القانون المصري في هذا الصدد بالحل الذي نقول به فأورد نصا صريحا هو نص المادة ٣٤ من القانون ١١٤ لسنة ١٩٣٩ التي تنص على ما يلي : -

« تفرض الضريبة على كل شريك شخصيا عن حصته في أرباح الشركة تعادل نصيبه في الشركة ... ومع ذلك تبقى الضريبة المربوطة على الشريك دينا على الشركة في حدود ما كان يستحق على نصيبه في ربح الشركة » (١) .

ثانيا - مبدأ وحدة الربط :

هذا المبدأ يواجه الحالات التي يتعدد فيها نشاط الممول الواحد : فإذا تعددت المنشآت التي يملكها الممول وتنوع نشاطها فإن الضريبة على الأرباح لا تربط على كل منشأة على حدة وإنما على مجموع الأرباح التي تتحقق من مجموع تلك المنشآت .

ومن أهم المزايا التي يحققها ذلك المبدأ أنه يؤدي إلى خصم الخسارة التي قد تمنى بها إحدى منشآت الممول في سنة معينة من أرباح المنشأة الأخرى في نفس السنة .

كما أن مزايا هذا المبدأ الجزائية العامة أن الممول لا يتمتع إلا باعفاء واحد عن كل هذه المنشآت .

وعلى ذلك فإن مصلحة الضرائب تقوم باصدار ورد واحد عن ضريبة الأرباح التي تستحق على الممول عن جميع أوجه نشاطه التجارية والصناعية .

(١) مفاد هذا الحكم أن مصلحة الضرائب يمكن أن تطالب بالضريبة كلا من الشريك المتضامن أو الشركة ذاتها أيهما يكون ملينا بالنسبة لها .

وربط الضريبة في هذه الحالة يكون عادة في مركز إدارة هذه المنشآت وفي حالة عدم تعيين هنا المركز يكون الربط في الجهة التي يوجد بها المحل الرئيسي .

وقد نص التشريع اليمني على مبدأ وحدة الربط في المادة ٦ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ .. ويشير تطبيق هذا المبدأ صعوبة في حالة اختلاف السنوات المالية للمنشآت التي يمتلكها الممول فإذا كان أحد الممولين يمتلك ثلاث منشآت مثلا احدهما تنتهي سنتها المالية في نهاية فبراير من العام والثانية تنتهي سنتها المالية في نهاية يونيو والثالثة تنتهي سنتها المالية في آخر ديسمبر من نفس العام فكيف يتم حساب المدة التي تخصي خلالها أرباح الممول من هذه المنشآت الثلاث ؟ .

الرأي مستقر في الفقه على وجوب الأخذ بمبدأ وحدة الربط ، فيجوز العمل على ربط الضريبة مرة واحدة على الممول الذي يمتلك منشآت عديدة ، وذلك بعد انقضاء الفترة المحددة لتقديم الاقرار السنوي للمنشأة التي تنتهي سنتها المالية في أبعد تاريخ (١) .

مكان الربط :

تتولى مسؤولية الضرائب التي يقع في دائرتها المنشأة إجراءات ربط الضريبة وإذا تعددت منشآت الممول فيكون الربط في المركز الرئيسي لهذه المنشآت ، وفي حالة عدم تعيين هذا المركز في الفرع الواقع في العاصمة أو موقع الفرع الأوسع عملا (م ٦) .

والمقصود بالمركز الرئيسي هو المكان الذي يختاره الممول مقر إدارته أعماله .

ثالثا - كيفية الربط

نعالج تحت هذا العنوان كيفية ربط الضريبة في حالاتها العديدة

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٢٢١ .

حالة الربط الأصلي ، الربط الإضافي ، كما أن هناك أحوال أخرى للربط وأخيراً نعالج ميعاد إجراء الربط وسعر الضريبة .

(١) الربط الأصلي :

الربط الأصلي وهو الربط الاسامي بالنسبة للممول ، ويفرق بالنسبة لهذا النوع من الربط بين المكلفين الذين يقومون بتقديم إقرارات ضريبية وبين المكلفين الذين لا يقومون بتقديم مثل هذه الإقرارات ، وتنوّه بلباءة إلى أن التشريعات الخاصة بإجراءات ربط الضريبة تتعلق بالمتظام العام فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها ^(١) .

١ - الممولون الذين يقدمون إقرارات ضريبية

للتيسير على الإدارة الجبائية في معرفة أرباح المكلفين يلزم المشرع الضريبي بعض فئات من الممولين بتقديم إقرارات مكتوبة من جانبهم تسمى « الإقرارات الضريبية » يدلون فيها بنتيجة نشاطهم وما حققوه من ربح وخسارة في السنة المالية المنتهية .

وعلى هذا نص المشرع الضريبي في الجمهورية العربية السورية فقرر أن يقدم المكلفون الخاضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إقرارات ضريبية على النحو التالي :

(١) شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات التوصية بالأسهم .

ونصت المادة ١٤ من القرار بقانون سالف الذكر على أن تلتزم كل شركة من الشركات المذكورة بأن تقدم إلى مصلحة الضرائب إقراراً ضريبياً مبيناً به مقدار أرباحها ، ومعتمداً من أحد المحاسبين القانونيين خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب السنوي أو خلال ثلاثين يوماً من آخر تاريخ يقضى قانون الشركة بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه على ألا يتجاوز ذلك شهر يوليو من السنة التالية لتحقيق الأرباح .

(١) نقض مدق ١٩٧٢/١/١٩ الطعن رقم ٢٢٦ لسنة ٢٢ ق .

وإذا كانت السنة انضريبية قد انتهت بخسارة فيجب أن يقدم الإقرار مبيناً فيه مقدار تلك الخسارة .

يجب أن يكون الإقرار مصحوباً بالمستندات اللازمة وهي صورة من حساب التشغيل والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية معتمدة وكشف بيان الاستهلاكات التي أجرتها المنشأة والمبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار . ويجب أن تكون تلك الأوراق جميعاً مبهورة بتوقيع محاسب معتمد .

(ب) الأفراد وشركات الأشخاص :

وقد ألزمهم القانون أيضاً في المادة ١٩ بأن يقدموا إقرارات ضريبية سنوية تقدم قبل أول إبريل من كل عام أو في بحر ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء سنتهم المالية يبين فيه مقدار أرباحهم ويجب أن يكون الإقرار مشفوعاً بالوثائق المؤيدة له .

ولم يشترط القانون هنا ما اشترطه بالنسبة لشركات الأموال من أن يكون الإقرار موقع من محاسب معتمد .

هذا وقد وضعت اللائحة التنفيذية نماذج خاصة للإقرارات التي تستند إلى حسابات منتظمة (نموذج ٧٢/١) والإقرارات التي لا تستند إلى حسابات (نموذج ٧٢/٢) .

ولكن ليس هناك ما يمنع الممول من كتابة إقراره على محرراً على أي شكل ما دامت تتضمن البيانات المطلوبة .

وفي المنشآت الفردية يقدم الإقرار من صاحب الشأن ولا يقبل من غيره إلا إذا كان وكيلاً رسمياً . ولا يقبل الإقرار الذي يحمل توقيع الزوج عن نشاط تجاري أو صناعي خاص بزوجه إلا بتوكيل عنها تخوله فيه حق توقيع هذا الإقرار (١) .

في حالة تقديم الإقرار :

إذا قدم الممول إقراراً إلى مصلحة الضرائب على النحو الذي أوجبه .

القانون تقوم المصلحة بربط الضريبة على الأرباح الصافية الثابتة في الاقرار إن اقتنعت بعناصر هذا الاقرار وصحته . م ١٦ .

ولكن قد تقوم المصلحة من جانبها - بتصحيح الاقرار أو تعليله وتحديد الأرباح وفقاً للقانون . وهنا عليها أن تخطر الممول بالتعليل وتدعو الممول إلى أن يوافقها كتابة بملاحظاته أو موافقته على التصحيح أو التعليل خلال شهر من تسلمه للاخطار الوارد من المصلحة . م ١٦ وهنا نتصور أحد فروض ثلاث :

(١) أن يوافق المكلف على التصحيح أو التعليل وهنا يتم ربط الضريبة وفقاً لهذا التصحيح وحيثئذ يكون الربط نهائياً ولا يجوز الطعن فيه ، وتكون الضريبة واجبة الأداء على الفور . م ١٦ .

(ب) ألا يوافق المكلف على التصحيح أو التعليل ويرد على المصلحة والتي لم تقنع بما يكون المكلف قد أبداه من ملاحظات على تصحيحها أو تعديلها ، وفي هذه الحالة تقوم الإدارة الجبائية بربط الضريبة وفقاً لما تراه وتخطر به الممول ، والذي قد يقبله أو يقوم بالطعن فيه خلال شهر من تاريخ اخطاره بالضريبة . م ١٦ .

فإذا مضت مدة الشهر دون طعن صار الربط نهائياً والضريبة واجبة الأداء . أما إذا قدم طعناً فلا يكون الربط واجب الأداء إلا بمقتضى ما يقبله المكلف من ملاحظات المصلحة .

(ج) إذا لم يتم الممول بالرد على التصحيحات أو التعديلات التي أبدتها المصلحة ، قامت المصلحة بتقدير الأرباح وربط الضريبة عليه وتكون واجبة الأداء . ولكن باب الطعن يكون مفتوحاً للمكلف .

٢ - الممولون الذين لم يقدموا اقرارات ضريبية (نظام تقدير الأرباح)

إذا تقاعس المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد الذي حددته القانون تقوم الإدارة الضريبية بتقدير أرباح المكلف عملاً بنظام تقدير الأرباح

وتكون الضريبة واجبة الأداء وإن كان للممول الحق في الطعن أمام القضاء
م ١٦٠ .

ومما تجدر ملاحظته أن قيام مصلحة الضرائب بتقدير الأرباح من جانبها
لا يعنى قيامها بالمغالاة في هذا التقدير وانتعسف مع الممول لعدم قيامه
بتقديم الإقرار . إذ يجب أن تبنى تقديرها دائماً على أسس حقيقية معينة .

هذا ولم يبين القانون طريقة التقدير التي تتبعها مصلحة الضرائب وهذا
يرجع فيه إلى العرف المألوف (١) .

ويرى رجال الفقه الضريبي إزاء ذلك أن المصلحة لا تتقيد بقاعدة معينة
إنما كل ما هنالك أنها يجب أن تسلك أمثل الطرق التي تمكنها من الوقوف
على حقيقة ربح الممول ومطابقته الواقع بقدر الإمكان . وهو ما يختلف من
حالة إلى أخرى (٢) .

وتطبيقاً لذلك فقد قضى بأن تقدير أرباح الممول هو أمر متروك لتقدير
قاضي الموضوع يباشره بجميع الطرق التي تمكنه من الكشف عن حقيقة ربح

(١) فحكم بأنه متى كان يبين من الحكم المطعون فيه أن المحكمة قدرت ربح الطاعن من اللحوم
بواقع عشرة مليات للطل تأسيساً على أن محكمة الدرجة الأولى إذ قدرت ربح الطاعن بواقع خمسة
مليات على أساس السعر الجبري قد أخطأت التوفيق . ذلك أن الطاعن لم يقرر أمام مأمورية الضرائب
أن عمله مقصور على بيع اللحوم في محله — كما هو شأن القصابين الذين يشترون اللحوم من الحجزر
مباشرة — وإنما قرر أنه يشتري مواشيه من السوق ثم يقوم بتجدير وبيع لحومها ومخلفاتها كما أبان
مقدار مبيعاته وأثمانها وأوزان المواشي ، مما يكون معه صحيحاً تقدير لجنة التقدير لربح الطاعن
بواقع عشرة مليات للطل فإن هذا الذي قرره المحكمة لا يخالفه فيه للقانون — إذ هو استخلاص
موضوعي سائغ أبانت فيه المحكمة أسباب عدم تعويلها على السعر الجبري الذي اعتمد عليه الطاعن
وأخذت به محكمة الدرجة الأولى . نقض مدني ١١/١٢/١٩٥٢ — مجموعة السنة الثانية ص ٧٩٤ .
كما حكم بأنه متى كان الحكم قد قرر أن تقدير الأرباح التجارية والصناعية الناتجة من بيع
آلات المصنع القابلة للاستهلاك بطبيعتها يقتضي تقويمها على أساس قوتها الإنتاجية وأن هذا التقدير
لا يكون إلا بتقدير ثمن تكلفتها وقت الشراء مخصوصاً منه قيمة ما فقدته من جلة بسبب القدم وبسبب
استهلاكات تقلل من ثمن شرائها وهي جديدة فإنه ليس في هذا التقدير ما يخالف القانون أو يعيب
الحكم بالقصور . نقض ٢٦/٣/١٩٥٢ — مجموعة السنة الثانية ص ٧٩٤ .

(٢) زين العابدين ناصر — علم المالية العامة سنة ١٩٧٤ ص ٥٩٤ .

الممول ، ولا يعترض على تقديره متى كان قائماً على أسباب سائغة . فإن كان فيما عول عليه في تقديره من العناصر هو المظهر الخارجى لنشاط الممول فلا يصح الاعتراض عليه في ذلك (١) .

حجية قرار الربط :

الأصل أن ربط الضريبة على الممول يكون نهائياً سواء كان ذلك بسبب استنفاد طرق الطعن أمام الجهات المختصة أو عدم الطعن في القرار .

فلا يجوز للممول طلب تعديله أو إلغائه كما لا يجوز لمصلحة الضرائب تعديله من جانبها . والحكمة من ذلك هو أن يصير مركز الممول واضحاً بصفة قاطعة ويستقر دين الضريبة في ذمته وهذا أمر هام بالنسبة للخزانة العامة .

وقد أفتت الجمعية العمومية لقسم الرأى بمجلس الدولة المصرى بأن قرار الربط يكتسب هذه الحجية سواء كان مطابقاً للقانون أو مخالفاً له ، حتى تستقر المراكز القانونية للممولين بعد مضي فترة معينة من الوقت .

الربط الإضافى

الأصل في ربط الضريبة كما أسلفنا أن يكون نهائياً وقطعياً فلا يجوز إجراء التعديل فيه ولكن قد نجد بعض الظروف التى تستدعى إعادة النظر في الربط . ومن ثم تقوم مصلحة الضرائب بإجراء ربط تكميلى للربط الأسمى وتخطر به الممول وتوضح له فيه الأسس التى دعت إلى هذا الربط التكميلى .

وفى هذا الصدد قضت محكمة النقض بأن الربط الإضافى مناطه عدم تقديم الممول بإقرار صحيح شامل أو تقديمه بيانات غير صحيحة أو استعماد طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها (٢) .

ومن أهم الأسباب التى تدعو إلى إجراء ربط تكميلى أن يكون الممول قد قام باخفاء أرباح فى الإقرار المقدم منه والذي عدلت عليه مصلحة الضرائب

(١) نقض ملئ مصرى فى ١١/٥/١٩٥١ .

(٢) نقض ملئ فى ٢٤/١٢/١٩٦٦ .

في تقدير الضريبة وربطها فاستعمل طرق احتيالية بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها . كتقديم مستندات غير صحيحة إلى مصلحة الضرائب قبل إجراء الربط .

وقد ورد النص على الربط الإضافي في التشريع المنى في المادة ١٨ من القرار بقانون ١١ لسنة ٧٢ بقولها (والمصلحة كذلك أن تجرى ربطاً إضافياً إذا لم يقدم المكلف الإقرار وربطات المصلحة الضريبة على أساس تقديرها ثم تحققت أن هناك أوجه أخرى لم تكن تعلمها وقت الربط ولم يشملها التقدير . بان يكون المكلف مثلاً قد أدلى ببيانات غير صحيحة أو استعمل طرقاً احتيالية أو قدم مستندات لا تتضمن حقيقة أو نشاطه .

وفي جميع الأحوال المشار إليها ومع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها في هذا القانون يجب إخطار المكلف بالربط الإضافي والأسس التي بني عليها وكذلك بالأسس التي بني عليها الربط الأصلي وأوجه النشاط التي سبق الربط عليها .

ويكون الربط الإضافي قابلاً للطعن فيه كالربط الأصلي .

شروط الربط الإضافي :

ويتطلب الفقه لكي تقوم مصلحة الضرائب بإجراء ربط إضافي توافر عدة شروط منها :

١ - قيام الإدارة الضريبية بالتحقق من وجود نشاط آخر للممول لم تكن معلومة عند القيام بإجراء الربط الأصلي فلا يحق لمصلحة الضرائب أن تقوم بإجراء ربط إضافي على ذات أوجه النشاط التي حددت أرباحها من قبل بطريق التقدير عند إجراء الربط الأصلي .

٢ - يشترط كذلك أن يكون عدم تمكن مصلحة الضرائب من العلم بأوجه النشاط الأخرى للممول راجعاً إلى غش الممول بادلائه ببيانات غير صحيحة أو استعماله طرقاً احتيالية أو تقديم مستندات لا تتضمن حقيقة جميع أوجه نشاط الممول .

وإذا كانت حالات الربط الإضافي كما يبدو من النص قد وردت على سبيل الحصر إلا أن الفقه على الأرجح فيه يرى منح الإدارة الضريبية حق إجراء ربط إضافي في حالة الخطأ المادي (١).

هذا ويكون الربط الإضافي بعد اجرائه وخطر الممول به قابلاً للطعن فيه بدوره كالربط الأصلي تماماً (٢).

وقد توقع المشرع الضريبي أن يؤدي تحايل الممولين إلى الإفلات من الضريبة والتهرب منها عن طريق الدفع بالتقادم الضريبي في هذه الأحوال . فنص على أن تبدأ مدة انتقادم الضريبي في حالات الربط الإضافي من تاريخ العلم بالعناصر المخفأة وليس من تاريخ استحقاق الضريبة كما هو الأصل . تاريخ الاستحقاق هو اليوم التالي لإنهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي .

(ج) أحوال أخرى للربط

قد تجد ظروف أخرى تتطلب زيادة الربط الأصلي أو تخفيضه أو الغائه بالكلية .

زيادة الربط :

فضلاً عن أحوال الربط الإضافي والتكميلي الذي أسلفنا فيه القول يحق لمصلحة الضرائب أن تجرى ربطاً بالزيادة على الممول إذا كانت لجنة الطعن الضريبي قد أصدرت قرارها ثم استأنفت مصلحة الضرائب ذلك القرار أمام اللجنة الاستئنافية ففضى لصالحها بالزيادة عما قرره لجنة الطعن .

تخفيض الربط :

ويحدث هذا في حالات معينة كما لو كان هناك سهواً في التقدير ترتب عليه مثلاً عدم إجراء خصم الأعباء العائلية المقررة لمصلحة الممول أو قد

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٣٣٩ .

(٢) قضى بأن إخطار الممول بالربط الإضافي على النموذج رقم ١٩ ضرائب وهو النموذج

المعد في حالة الربط الأصلي يكون باطلاً . نقض مدني ١١/٦/١٩٦٩

يكون هناك خطأ وقع من مصلحة الضرائب في تطبيقها شرائح الضريبة على أرباح الممول فقامت بتطبيق شريحة أعلى على خلاف المفروض .

وما هو جدير بالذكر أن مصلحة الضرائب يجب عليها دائماً أن تكون أهدي سبيلاً في هذا الصدد فلا تتعسف مع الممولين ، فان كان هناك خطأ قد ارتكبه أحد موظفيها وجب عليها تداركه على الفور وإخطار الممول بذلك ، ومن ثم تكون العلاقة بين الممول والمصلحة يسودها الثقة وحسن الظن . وهو أمر مطلوب لخلق الوعي الضريبي لدى الممولين والذي يؤدي بدوره إلى تلافي ظاهرة التهرب الضريبي من جانب الممولين .

الغاء الربط :

ويكون في الأحوال الآتية :

- (أ) ربط الضريبة على المكلف ورنين من قبيل الخطأ .
 - (ب) إجراء الربط باسم شخص غير المكلف أصلاً بالضريبة . كما لو فرضت الضريبة على الزوج من قبيل الخطأ في حين أن الممول الحقيقي هي زوجته .
 - (ج) إذا تم الربط بمعرفة مكتب الضرائب الذي يقع في دائرته المركز الرئيسي لنشاط المكلف ثم قامت الإدارة الضريبية التابع لها فرع للمكلف بإجراء ربط آخر برغم اشتغال الربط الأول على أرباح النشاط الفرعي^(١) .
- وقد أجاز المشرع الضريبي في التشريع المصري لمصلحة الضرائب (بمقتضى القانون ٧٧ لسنة ١٩٦٩) تصحيح الربط الثانى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناءً على طلب الممول خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في الأحوال الآتية :

١ - عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما فرضت عليه الضريبة .

٢ - ربط الضريبة على نشاط يعنى منها قانوناً .

(١) د . محمد يحيى العاصى ، ص ١٨٩ .

- ٣ - عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .
 - ٤ - الخطأ في تطبيق سعر الفائدة .
 - ٥ - الخطأ في تطبيق سنة الأساس .
 - ٦ - الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول .
 - ٧ - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
 - ٨ - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
 - ٩ - عدم خصم القيمة التجارية للعقارات التي تشغلها المنشآت .
 - ١٠ - عدم خصم تبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً .
- ويجوز لوزير المالية أن يضيف بقراراً منه إلى تلك الأحوال أحوالاً أخرى^(١) .

(د) الربط الحكمي :

الأصل في الضريبة أن تربط على الممول على أساس الأرباح الحقيقية التي حصلها خلال سنة كاملة مقدارها اثني عشر شهراً ، كما أنه عملاً بمبدأ استقلال السنوات الضريبية تستقل كل سنة عن الأخرى استقلالاً تاماً ، وفي هذا ما يحقق العدالة الضريبية بالنسبة للمولين .

ولكن المشرع الضريبي كثيراً ما يخرج على هذا الأصل لإعتبارات أكثر أهمية ، فيأخذ بنظام الربط الحكمي ومعناه أن يتم تقدير ربح الممول على أساس الأرباح المحققة في سنة أو سنوات سابقة وليس على أساس الربح الحقيقي في السنة التي تجري المحاسبة عليها .

فعلى سبيل المثال تتخذ الأرباح المحققة عام ١٩٨٠ أساساً لمحاسبة الممول عن سنة ١٩٨١ الضريبية وربما عن سنوات لاحقة أخرى (٨٣،٨٢ أيضاً) حسبما يحدد المشرع الضريبي ودون حاجة لإعادة لفحص حالة الممول وتقدير ربحه عن عام ١٩٨١ وما يتلوه من أعوام .

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ، ص ٣٣٩ ، ٣٤٠ .

وهكذا تتخذ أرباح سنة معينة أساسا لفرض الضريبة عن سنوات أخرى لاحقة عليها ولذلك تسمى هذه السنة بسنة الأساس (١٩٨٠ مثلا)، وتسمى السنوات اللاحقة بالسنوات المقيسة (١٩٨١، ١٩٨٢، ١٩٨٣، ١٩٨٤ مثلا).

والمرجع الضريبي حين يلجأ لنظام الربط الحكيم فإنه يهدف من ناحية إلى التخفيف من العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية خاصة حين لا تتوافر الأعداد الكافية من الموظفين القسين القادرين على فحص أرباح الممولين سنويا وبصفة دورية. كما يهدف من ناحية أخرى إلى التيسير على الممولين أنفسهم. ونظام الربط الحكيم لكل ذلك يكون بنص في القانون وليس موقوفا على مشيئة الإدارة الضريبية.

وقد أخذ المشرع الضريبي في الجمهورية العربية المتحدة بنظام الربط الحكيم. فنظم أحكامه في المواد ٢٨ - ٣٠ - القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢

فنصت المادة ٢٨ من القانون المذكور على مبدأ الربط الحكيم بقولها « استثناء من أحكام الفصل الخامس من هذا القانون تتخذ أرباح المكلفين المشار إليهم في المادة التالية والتي تربط عليها الضريبة على أوجه النشاط المختلفة في سنة ١٩٧٣ م الضريبية وتسمى (سنة الأساس) أساسا لربط الضريبة عن السنوات الخمس أو الثلاث التالية لها حسب الحال وتسمى (السنوات المقيسة) فإذا كان المكلف قد بدأ نشاطه أو استأنفه أو غير نوع نشاطه خلال هذه السنة أو لم يكن له نشاط فيها، تتخذ أرباح أول سنة لاحقة للسنة التي بدأ نشاطه خلالها أساسا لربط الضريبة ».

وفيما يلي نبذة وجيزة نشرح فيها نظام الربط الحكيم فتناول الخاضعين له ثم سنة الأساس وعلية الربط الحكيم.

١ - نطاق الخضوع لنظام الربط الحكيم :

فتتان من الممولين يخضعان لنظام الربط الحكيم :

— الأفراد .

— الشركاء في شركات الأشخاص .

فنظام الربط الحكيم لا يطبق على شركات الأموال (الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة) .

والممولون في شركات الأشخاص الذين يخضعون للربط الحكيم هم الشركاء في شركات التضامن وشركات الواقع .

وشركة الأشخاص هي التي تكون قد استوفت الشكل القانوني . أما شركة الواقع فهي الشركة التي يكون لها وجود فعلي وإن لم تستكمل الإجراءات القانونية لقيامها من تسجيل وشهر .

وبالنسبة للشركة الخاصة فإنها تعتبر في حكم المنشأة الفردية إذا كانت الضريبة تفرض عليها باسم الشريك الظاهر . أما إذا كانت الضريبة تربط باسم كل شريك منفصلا نظرا لظهور الشركاء للغير فإنها تعتبر شركة واقع ^(١) .

على أن خضوع الفئات سالفة الذكر لنظام الربط الحكيم ليس مطلقا ، فهما يخضعان (الأفراد وكذا الشركاء في شركات الأشخاص) لهذا النظام طالما أن الربح السنوي لأي منهم لا يتجاوز في سنة الأساس ١٠,٠٠٠ عشرة آلاف ريال وبعد أعمال خصم الإعفاء الضريبي المقرر بالنسبة للحد الأدنى اللازم للمعيشة وقلده ٧٥٠٠ ريال . بمعنى أنه إذا زاد ربح الممول في سنة الأساس عن ١٧٥٠٠ ريال فلا يطبق نظام الربط الحكيم على الفئتين المذكورتين .

٢ - سنة الأساس :

وهي السنة التي يحقق الممول فيها ربحا ثم يتم ربط الضريبة عن سنوات أخرى لاحقة على أساسها فهي السنة التي يجري القياس على أرباحها ويشترط بشأنها أن تتوافر الشروط الآتية :

١ - أن تكون سنة كاملة أي إثني عشر شهرا ، سواء كانت سنة

(١) السيد عبد المولى ، المرجع السابق ص ٢٦١ .

ميلادية تبدأ في أول يناير وتنتهى في آخر ديسمبر من العام الميلادى . أم كانت سنة مالية متداخلة تبدأ خلال السنة وتنتهى في السنة التالية في تاريخ يكمل اثني عشر شهرا .

٢ - أن يحقق الممول في هذه السنة ربحا ، لأنه إذا لم يحقق ربحا فإنه يستحيل القياس على هذه السنة بالنسبة لأرباح السنوات التالية .

وإذا لم يحقق الممول ربحا في سنة الأساس ، بل حقق خسارة فتعتبر سنة الأساس هي أول سنة تلي ذلك يحقق الممول فيها ربحا .

هذا وقد نص المشرع الجنى في القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ على أن تتخذ أرباح ١٩٧٢ سنة أساس لربط الضريبة عن السنوات الخمس أو السنوات الثلاث التالية حسب الأحوال دون الاعتداد بأي تغيير فعلى قد يطرأ على أرباح المكلف في السنوات المقيسة م ١/٢٨ ، ٢/٢٩ .

وإذا كان الممول قد بدأ نشاطه (أو استأنفه أو غيره) خلال سنة ، الأساس أو لم يكن له نشاط فيها فتتخذ أرباح أول سنة لاحقة لتلك السنة التي بدأ نشاطه فيها أساسا للربط الحكيم .

وعليه قضى بأنه في حالة اتخاذ أرباح سنة ١٩٤٧ بالنسبة للممولين الخاضعين لربط الضريبة بطريق التقدير أساسا لربط الضريبة عليهم عن السنوات من ١٩٤٨ إلى ١٩٥١ . ولم يوجد نشاط للممول في سنة ١٩٤٧ أو كان قد بدأ عمله أو استأنفه خلالها ، اتخذ أساسا لربط الضريبة عليه الأرباح المقدرة في أول سنة لاحقة بدأ فيها نشاطه أو استأنفه (١) .

كما قضى بأن نشاط الممول في تصنيع الكولونيا يختلف عن نشاطه في الإتجار فيها ، ومن ثم فلا يجوز اتخاذ أرباح السنة السابقة على هذا النشاط أساسا لربط الضريبة في السنوات التالية (٢) .

(١) نقض مدنى ١١/٢٧/١٩٦٣ السنة ١٤ الطعن رقم ١٤٨ لسنة ٢٩ ق .

(٢) نقض مدنى ١/٦/١٩٦٦ السنة ١٧ ص ١٣٠٦ .

وبوجه عام فإن الربط الحكيم كما تقول محكمة النقض شرطه وحدة النشاط ووحدة الممول في سنة القياس والسنوات المقيسة ، فإذا باشر الوارث نشاطاً ورثه فإن ذلك لا يعد استمراراً له ولا يجرى القياس عليه^(١) .

(ب) مدة سريان الربط الحكيم في التشريع اليمني :

(السنوات المقيسة) . .

الربط الحكيم يسرى لمدة خمس سنوات أو ثلاث سنوات عملاً بنص المادة ٢٩ على النحو التالي :

١ - المكلفون الذين لا تتجاوز أرباحهم الصافية السنوية ٤٠٠٠ أربعة آلاف ريال (بعد خصم حد الإعفاء الضريبي المصرح به قانوناً و قدره ٧٥٠٠ سبعة آلاف وخمسمائة ريال) فتتخذ سنة الأساس المذكورة أساساً للربط الضريبة عليهم عن السنوات المقيسة الخمس التالية .

٢ - أما المكلفون الذين تتجاوز أرباحهم السنوية الصافية الخاضعة للضريبة في سنة الأساس ٤٠٠٠ ريال ولا تزيد على عشرة آلاف ريال أى بعد خصم حد الإعفاء و قدره ٧٥٠٠ ريال (أى لا تزيد أرباحهم عن ١٧٥٠٠) فتتخذ سنة الأساس المذكورة أساساً للربط الضريبة عليهم عن السنوات المقيسة الثلاث التالية .

وكما اسلفنا فإنه لا ينظر إلى الأرباح الحقيقية الممول في السنوات المقيسة مهما كانت هذه الأرباح ، فالعمل بنظام الربط الحكيم يغني عن القيام بتقدير أرباح التاجر تقديراً فعلياً ، لأنه ينشأ التيسير على الممولين من ناحية وعلى الإدارة الضريبية المحملة بالأعباء الجسيمة من ناحية أخرى باختصار كثير من الإجراءات التي كان يجب اتباعها ، بل إن محكمة النقض قد انتهت إلى أن

(١) نقض مدني ١٢/٤/١٩٧٢ السنة ٣٤ ق الطعن رقم ٣١٥ .

قضى بأن اتخاذ أرباح سنة القياس أساساً للربط الضريبة في السنوات المقيسة . شرطه . أن تكون الضريبة عن سنة القياس قد ربطت بطريق التقدير ربط الضريبة بالنسبة لبعض مظاهر النشاط الواحد من واقع الدفاتر المنتظمة لا محل لتطبيق قاعدة الربط الحكيم .
(الطعن رقم ٧٧ لسنة ٣٤ ق - حكماً في ٢٢/٣/١٩٧٣) .

القياس يجرى ولو كانت السنة المقيسة لم تحقق ربحاً والقول بغير ذلك لا تنفق والغرض الذى توخاه المشرع من تقرير نظام الربط الحكيم^(١).

بل قضى وجوب اتباع قاعدة الربط الحكيم المنصوص عليها ولو ترتب على ذلك زيادة الأرباح عما قدرته المأمورية . ولا محل لإعمال قاعدة أن لا يضار بطعنه حيث^(٢).

وغنى عن البيان أنه عقب انتهاء محاسبة المكلف على أساس الربط الحكيم أى عند انتهاء السنوات المقيسة ، فإن ربط الضريبة على الممول يعود وفقاً للأصل العام وهو الاعتداد بالأرباح الحقيقية للممول فى كل سنة ضريبة .

وقد تدارك القانون حالة التوقف أو التنازل عن المنشأة خلال السنة أو السنوات المقيسة ، فقرر بأن الممول الذى توقف عن النشاط أو تنازل عن المنشأة فى سنة مقيسة وابلغ عن ذلك على النحو المقرر قانوناً ربط الضريبة عليه عن أرباح السنة المقيسة بنسبة الفترة التى عملها حتى تاريخ التوقف أو التنازل .

وإذا لم يكن الممول قد قام بالإبلاغ عن التوقف أو التنازل فمن الطبيعى حيث^(٣) ألا يستفيد من فرصة أضاعها على نفسه . ومن ثم يجرى ربط الضريبة عليه عن السنة كلها بأكملها قياماً على أرباح سنة الأساس^(٤).

استثناءات من الربط الحكيم :

قد تطرأ على الممول من الظروف التى تجعل الأخذ بنظام الربط الحكيم أمراً متعزراً فى التطبيق ، وحيث فلا مناص من الرجوع إلى القاعدة الأصلية وهى تقدير الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية التى جناها الممول وليس على أساس تقديرها قياساً على سنة أخرى .

(١) نقض مدنى ١٩٥٨/١٢/٢٥ الطعن رقم ٢٦٥ لسنة ٢٤ ق . والغرض الذى توخاه المشرع من الربط الحكيم هو تفادى التأخير فى ربط الضرائب على المولين بسبب ازدياد عددهم ازدياداً مستمراً وازدياد الأعباء الملقاه على عاتق موظفى مصلحة الضرائب أيضاً .

(٢) نقض مدنى ١٩٧٣/١٢/٣٠ الطعن رقم ٣٢٢ لسنة ٣٦ ق .

(٣) محمد يحيى العاصى ، المرجع السابق ، ص ١٩٩ ، ٢٠٠ .

ومسيرة لهذا المبدأ فقد راعى المشرع الضريبي انتمى الظروف التي تطرأ على نشاط الممول في السنوات المقيسة فاعتد بها ، وقرر تطبيق القاعدة الأصلية في تقدير الضريبة لا على أساس حكى وإنما على أساس واقعى وهو تقديرها على أساس الأرباح الحقيقية للممول ، فقرر في المادة ٣٠ استثناء من أحكام المادتين السابقتين تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية للمكلف في احدى السنوات المقيسة وذلك في الأحوال الآتية :

أولاً - استحداث نشاط جديد خلال السنة المالية الضريبية يختلف عن النشاط الأصلي :

وفي هذه الحالة تحدد الأرباح الناتجة من هذا النشاط ثم تضاف على الأرباح المقررة حكماً عن نشاطه الأصلي ، ولو تجاوز مجموع الأرباح الحد المشار إليه بالفقرة الأولى من المادة ٢٩ .

والحد المشار إليه في الفقرة الأولى من المادة ٢٩ هو مبلغ ٤٠٠٠ ريال أربعة آلاف ريال ربح صافى (أى بعد خصم الإعفاء) .

ويلاحظ في هذا الصدد أن تحديد الربح الناتج عن النشاط الجديد والذي يتم تقديره لا بطريق الربط الحكى يكون عن جزء من السنة وليست السنة كلها أى عن المدة فقط التي تمت ممارسة ذلك النشاط خلالها .

وفي هذه الحالة يظل ربط الضريبة بطريقة الربط الحكى معمولاً به في هذه السنة بالنسبة للنشاط التجارى أو الصناعى الذى لم يتغير .

ثانياً - تغير الكيان القانونى للمنشأة (م ٣٠ ثانياً) :

وتغير الكيان القانونى . معناه اختلاف الشكل القانونى للمنشأة عما كان عليه من قبل فقد تكون المنشأة منشأة فردية فتتقلب إلى شركة تضامن والعكس صحيح .

في هذه الحالة تتحدد أرباح الممول فرداً كان أو شركة على أساس الأرباح التى حققها في أول سنة لاحقة للسنة التى تغير فيها الكيان القانونى

وليس على أساس الربط الحكيم والذي تقاس فيه أرباح بعض السنوات على سنة الأساس .

ثالثا - طلب المكلف تقدير أرباحه الحقيقية (م ٣٠ ثالثا) :

فقد يطلب الممول بعد انتهاء السنوات المقيسة التي حوسب عنها محاسبته على أساس أرباحه الحقيقية بمعنى أنه عند إعادة محاسبته في الدورات التالية لانتهاء السنوات المقيسة . يطالب بعدم تطبيق نظام الربط الحكيم وإنما ربط الضريبة على أساس الأرباح المحققة فعلا .

وقد أباح القانون ذلك في المادة ٣٠ / ثالثا ولكن بشرط أن يكون الممول ممسكا لحسابات منتظمة فإن تخلف ذلك الشرط يكون طلبه غير مقبول ويتم محاسبته على أساس الربط الحكيم .

ومن ناحية أخرى فإنه ليس لزاما على مصلحة الضرائب قبول مثل هذا الطلب ، وإنما جعل المشرع لها سلطة تقديرية في قبوله أو رفضه ، فلها رفض الطلب حتى ولو كان المكلف ممسكا لحسابات منتظمة ، وحيث أن تربط عليه الضريبة وفقا لنظام الربط الحكيم في الدورات التالية م ٣٠ / ثالثا ١ .

هذا وقد نصت المادة ٣٠ في الفقرة ثالثا على أن المكلفين الذين شملهم الربط الحكيم والذين سيقدمون اقراراتهم في سنة ١٩٧٣ وكان يمسكون بحسابات منتظمة (وكان ذلك غداة صدور هذا القانون) أن يطلبوا خلال ثلاثة أشهر من صدور القانون محاسبته على أساس نظام الأرباح الحقيقية وليس على أساس نظام الربط الحكيم .

كما خول لمصلحة الضرائب السلطة التقديرية كاملة في قبول هذا الطلب أو رفضه .

رابعا - حدوث خسائر جسيمة :

من الحالات التي يتم فيها تقدير الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية وليس على أساس الربط الحكيم حالة حدوث خسائر جسيمة ، وقد عبر

المشرع عن هذه الحالة بقوله « إذا تعرض المكلف لكوارث أو خسائر كبيرة . يعود تقديرها لمصلحة الضرائب شريطة تقديم الوثائق والمستندات المتبقية لذلك » .

ولا شك أن تقدير هذه الخسائر وما إذا كان المكلف قد انتابته حقا كوارث أو خسائر كبيرة يكون متركاً لمصلحة الضرائب ولكن تحت رقابة قاضي الموضوع ويقوم مقامه الآن في اليمن لجان الطعن الضريبي .

ومن ناحية أخرى فإنه إذا ثبت أن الممول قد عوض عن خسارته كما لو دفعت له شركة التأمين مبالغ على سبيل التعويض عن خسائره فلا يقبل من الممول مدعاه بأنه قد أصابه خسائر جسيمة .

علاقة التبعية بين سنة الأساس والسنوات المقيسة :

هناك رابطة لا انفصام لها تقوم بين سنة الأساس والسنوات المقيسة . بمعنى أنه إذا عدلت أرباح سنة الأساس فإن أرباح السنوات التي قيست عليها تجري تعديلها بالتبعية ، وفقاً لما انتهى إليه ذلك التقدير ، وسواء كان التعديل بالزيادة أو النقصان نظراً لقيام الارتباط والتبعية بين سنة الأساس والسنوات التي تقاس عليها .

(هـ) نظام الربط على أساس رقم الأعمال السنوي :

الضريبة على رقم الأعمال هي من نوع الضرائب على السلع وخدمات الاستهلاك ، وهي تفرض على ثمن السلعة مضافاً إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى المستهلك . ولذلك فإن حجم وعاء هذه الضريبة يزداد في كل مرة تنتقل فيها السلعة وهو ما يدعو إلى فرض الضريبة بسعر منخفض نسبياً حتى لا يكون وقعها على المستهلك وخيماً لأنه يتحملها في النهاية ^(١) .

وقد أخذ المشرع الضريبي في الجمهورية العربية اليمنية بنظام ربط الضريبة

(١) راجع ، زين العابدين ناصر ، المالية العامة ، ص ٢٨٤ ، ١٩٧ .

على أساس رقم الأعمال بمقتضى القانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٧٦ المعدل للقرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٣ لتطبيقه على بعض فئات الممولين بالنسبة لأرباح عام ١٩٧٥ أو السنة المتداخلة فيها ٧٤/٧٥ .

ونظام ربط الضريبة على أساس رقم الأعمال مقتضاه أن يتم ربط الضريبة على الممول على أساس نسبة معينة من رقم أعماله السنوى (١٪ وفقاً للمادة ٩) ويقصد برقم الأعمال السنوى المبالغ الإجمالى لنشاط الممول التجارى الناجم عن مجموع الأعمال التى مارسها أو المبيعات التى حققها خلال سنة مالية أى فترة الاثنى عشر شهرا التى تخضع للضريبة .

وهذا النظام يحقق فوائد عملية هامة بالنسبة للمكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء كما أنه لم يأت من فراغ ، فبعد دراسة عملية لحالات ضريبية تمت بحاسبة أصحابها رأى أنه من الأوفق اتباع هذا النظام (الضريبة على رقم الأعمال) وهو تقدير الضريبة المستحقة بنسبة معينة من أرقام المبيعات التى حققها المنشأة تأسيساً على أن الضريبة التى يتم ربطها تقارب إلى حد كبير الضريبة التى تربط بعد فحص كافة عناصر إنتاج الربح من مشتريات وبضاعة أول وآخر المدة ، أو فحص كافة عناصر حسابات التشغيل والأرباح والخسائر بالإضافة إلى أرقام المبيعات (١) .

وتطبق هذا النظام على الممول متروك لاختياره ، على خلاف نظام الربط الحكيم فهو نظام اجبارى يفرضه القانون عليه ، إذ يتم ربط الضريبة على الممول على أساس ما حقق من ربح فى سنة خلت ولا يستطيع الممول ولا الإدارة الضريبية نفسها تطبيق نظام آخر لربط الضريبة بديلاً عن هذا النظام .

ويستخلص من النصوص التى قررت نظام الضريبة على أساس رقم الأعمال وهما نص المادتين ٩ ، ٩ مكرر من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ أنه يشترط لتطبيق هذا النظام فى الربط ما يلى من الشروط :

أولا : أن يكون الممول الذى يطلب الخضوع لهذا النظام من الأشخاص الطبيعيين وأصحاب المنشآت الفردية .

فلا تستطيع المنشآت التى تتخذ شكل شركات الأموال (المساهمة وذات المسئولية المحدودة والتوصية بالأسهم أن تطلب محاسبتها على أساس نظام الربط الحكمى .

على أنه من ناحية أخرى يستوى أن يكون من يطلب المحاسبة على أساس رقم الأعمال من صغار الممولين أو كبارهم ، على خلاف نظام الربط الحكمى فهو مقصور دائما على صغار الممولين .

ثالثا : أن يكون رقم الأعمال المحقق على الأقل مقداره مائة ألف ريال .

ثالثا : ألا يكون المدول قد دفع الضريبة من قبل على أساس وجود الدفاتر المنتظمة .

رابعا : أن يتألب المكلف تطبيق هذا النظام عليه عند محاسبته ضريبيا . فتطبيق نظام الضريبة على رقم الأعمال لا يحدث بقوة القانون كما هو الشأن فى نظام الربط الحكمى . وإنما هو نظام اختيارى يخضع لرغبة الممول نفسه وهو إذا أراد الخضوع لهذا النظام يتقدم بطلبه خلال الشهور الثلاثة التالية لانتهاء سنته المالية الضريبية .

وقد تطلب القانون من الممول الذى يتقدم للمحاسبة على أساس رقم الأعمال أن يرفق بطلبه صورة من الحسابات الختامية والميزانية ووضعا بها على وجه الخصوص رقم الأعمال الإجمالى للسنة التى ستجرى المحاسبة عنها .

خامسا : ألا يكون قد رفض طلب الممول من قبل بالمحاسبة على أساس رقم الأعمال . فالربط على أساس رقم الأعمال وتروك لتقدير الإدارة الضريبية وسلطانها . وإذا رفضت الإدارة الضريبية الربط على أساس رقم الأعمال فلا يجوز للممول التقدم بطلب آخر قبل انقضاء سنة كاملة على نهاية السنة التى رفض فيها الطلب .

أما عن مهمة الفاحص الضريبي بالنسبة للمول الذي يخضع نفسه لنظام الربط على أساس رقم الأعمال السنوى فتتصرف في أمرين :

أولا : التحقق من توافر الشروط المتقدم ذكرها .

ثانيا : التحقق من صحة رقم الأعمال السنوى الذى يورده الممول فيما يقله من مستندات .

فإذا تحقق الفاحص من توافر هذين الأمرين قام بربط الضريبة على الممول بسعر ١ ٪ واحد فى المائة من مجموع رقم الأعمال السنوى وأخطر المكلف بالدفع على هذا الأساس على النموذج المعد لذلك .

ومنذ إخطار المكلف بدفع الضريبة يتساوى هذا المكلف مع بقية المكلفين الخاضعين لنظام تقدير الأرباح الحقيقية فيما يقرر التشريع الضريبي من حقه فى مراجعة مصلحة الضرائب والظعن فى تقديرها أمام لجان الطعن المختصة .

المطلب الرابع

ميعاد الربط وسعر الضريبة

موعد ربط الضريبة على الممول :

الضريبة تكون مستحقة على الممول وواجبة الأداء بمجرد انتهاء السنة المالية التى جرت المحاسبة عليها . ولكن الذى يحدث أن يتم الربط بعد انتهاء السنة المالية المذكورة وبعد انتهاء المهلة التى يسمح بها المشرع للمدولين بتقديم اقراراتهم خلالها ، فالربط إذا كان يتم عن سنة معينة جرت المحاسبة عنها إلا أنه يخطر به الممول عادة فى السنة التالية لها .

سعر الضريبة :

هناك سعران للضريبة ، الأول سعر نسي بمعنى أن تفرض الضريبة على المدولين بنسبة مئوية من الإيراد (٥ ٪ مثلا) أيا كانت قيمة هذا الإيراد .

والثاني سعر تصاعدي بمعنى أن يتدرج السعر بالزيادة كلما زاد حجم الإيراد الخاضع للضريبة .

وبالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع اليمني فإن المشرع قد فرض الضريبة بسعر تصاعدي تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية حتى يتساوى الممولون في التضحية وتناسب الضريبة مع المنفعة التنكيفية للممولين . وقد فرق المشرع في هذا الصدد بين شركات الامتياز من جهة وبين فئات المكلفين الآخرين من جهة أخرى على النحو الآتي :

فبالنسبة للمكلفين عدا شركات الامتياز فالقصد نصت المادة ٧ من القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ على ما يلي :

يحدد معدل الضريبة حسب النسب التالية :

الـ ٧٥٠٠ ريال الأول من الأرباح الصافية السنوية التي تلي الحد الأدنى المعفى من الضريبة

٧٪

١٠٪

الـ ٧٥٠٠ ريال التالية

١٥٪

الـ ٧٥٠٠ ريال التالية

٢٠٪

الـ ٧٥٠٠ ريال التالية

٢٥٪

ما زاد على ذلك

أما بالنسبة لشركات الامتياز فإن معدل الضريبة يكون كما يلي :

٢٠٪

الـ ٧٥٠٠ ريال الأول من الأرباح الصافية

٢٥٪

الـ ٧٥٠٠ ريال التالية من الأرباح الصافية

٣٠٪

الـ ٧٥٠٠ ريال التالية من الأرباح الصافية

٣٥٪

ما زاد على ذلك

هذا وقد ثار الخلاف في الفقه حول أي السعرين هو الذي يطبق على الممول هل السعر في المدة المقدم عنها الإقرار في نهايتها أم السعر في السنة التالية لذلك وذلك على افتراض اختلاف السعرين عن بعضهما .

ونحن نرجع مع آخرين الأخذ بالاتجاه الأول نظراً لأنه يتفق مع مبادئ استحقاق الضريبة والذي يقتضى أن يكون الاستحقاق فى تاريخ انتهاء السنة المالية للمكلف خاصة وأن هذه السنة وحده متماسكة لا تقبل التجزئة ، وسواء كانت سنة مالية تقويمية أو سنة متداخلة .

المطلب الخامس

تحصيل الضريبة

نتناول فى هذا الصدد بحث قواعد تحصيل الضريبة وطريقة سدادها ، وتحصيل الضريبة إما أن يتم بناء على الإقرار المقدم من الممول أو بعد فحص نشاطه وتقدير أرباحه . وسنتناول كلا الأمرين على التوالى :

(١) تحصيل الضريبة من واقع الإقرار :

سبق لنا القول بأن القانون يلزم المكلفين بتقديم إقرارات ضريبية سنوية فى آجال محددة يبين فيها كل منهم مقدار أرباحه (المواد ١٤ ، ١٥ ، ١٩) . وقد نص القانون على أن تأدية الضريبة فى هذه الحالة يكون من وقع الإقرار الضريبى المقدم من الممول ، بل ودون حاجة إلى مطالبة من جانب مصلحة الضرائب .

ولا يجوز تقسيط دين الضريبة فى هذه الحالة .

والسبب الذى من أجله يلزم الممول بأداء الضريبة فوراً من واقع الإقرار المقدم منه وهو أن الإقرار يعتبر بمثابة سند تنفيذى وحجة على الممول وهو ماقررتة المادة ٤٩ من القانون . ودين الضريبة يكون حينئذ على الممول قد تحدد بمقتضى الإقرار وأصبح حال الأداء ومعين المقدار ويتعين الوفاء به دون حاجة إلى إجراء آخر . وفى هذه الحالة يجوز لمصلحة الضرائب توقيع حجز تنفيذى على الممول إن لم يبادر هو من جانبه بدفع دين الضريبة من واقع الإقرار .

(ب) تحصيل الضريبة من واقع الفحص :

إذا لم يقدم المكلف إقراراً فإن الضريبة تستحق عليه بعد فحص حالته وتقدير أرباحه تقديراً فعلياً ، كذلك تقدر الضريبة من واقع الفحص إذا كان المكلف قد قدم إقراراً تم فحصه ثم تبين أنه يستحق عليه ضرائب أخرى بعد فحص عناصر ذلك الإقرار .

وعلى المكلف سداد الضريبة من واقع تقدير مصلحة الضرائب للأرباح حتى لو طعن فيها بعد ذلك .

قواعد التحصيل :

أوضحنا من قبل الأحوال العادية التي يكون فيها دين الضريبة واجب الأداء^(١) وقلنا بأنه يكون كذلك ولو مع جواز الطعن في تقدير مصلحة الضرائب أو حصول الطعن فعلاً . م ١٩ بمعنى أن الطعن أمام لجان الطعن ثم اللجنة الاستئنائية لا يوقف تحصيل الضريبة^(٢) وذلك تطبيقاً لمبدأ هام في القانون الضريبي هو أن الطعن في الضريبة لا يوقف تحصيلها .

ومن المبادئ المقررة في هذا الصدد أيضاً أن الوفاء بدين الضريبة يكون في مقر الإدارة الضريبية من غير احتياج إلى مطالبة المكلف في مقره م ٥٠ .

وقد أوضح المشرع الضريبي الإنشائي أن تحصيل الضريبة يتم إما على أقساط شهرية أو كل ثلاثة شهور أو دفعة واحدة كل سنة وفقاً لما تقرره اللائحة التنفيذية .

وبحوز تقسيط دين الضريبة على مدة أطول من المدة المقررة المذكورة بشرط ألا تزيد مدة التقسيط على مثل عدد السنوات الضريبية ، وبشرط أن

(١) وهو يكون واجب الأداء :

١ - إذا لم يقدم المكلف إقراراً .

٢ - إذا لم يعترض على إخطاره بربط الضريبة .

٣ - إذا صدر قرار لجنة الطعن برفض تظلمه .

٤ - إذا وافق على تقدير الضرائب لأرباحه .

(٢) د . السيد عبد المولى ، التشريع الضريبي المصري ، ١٩٧٦ ، ١٩٧٧ ص ٥٤٠ .

يأذن بذلك وزير الخزانة ويجوز للإدارة الجنائية أن تقوم بتقسيط دين الضريبة على الممول إذا انتابته ظروف معينة تجعل الوفاء بدين الضريبة دفعة واحدة أمراً متعذراً ، وقد أصدر وزير الخزانة إلى رئيس مصلحة الضرائب تفويضاً في هذا الشأن عملاً بالمادة ٥١ من اللائحة التنفيذية .

من ناحية أخرى إذا تأخر المكلف عن سداد أى قسط في مواعده المصروب يحل سداد بقية الأقساط كلها وعلى الفور . وهذا الحكم ليس تعسفياً وإنما أريد به حماية حقوق الخزانة من الضياع واتقاء حيل المكلفين المتلاعبين .

طريقة الدفع :

تتولى الإدارة الضريبية تحصيل الضريبة عن طريق فروعها ومكاتبها المنبثة في المحافظات والوفاء بدين الضريبة يكون على النحو التالي .

١ — إما أن يكون الدفع نقداً وهو الأصل وعلى النموذج المعد لذلك. فكما يقول ينص القانون « بمقتضى أذونات توريد واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بتسديدها بغير اخلال بما قد يكون لهم حق في الرجوع على من هم مدينون بها وفقاً لقانون تحصيل الأموال العامة » .
(م ٤٩ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢)

٢ — أو يتم الدفع بواسطة شيك مصرفي أو بحوالة بريدية أو إلى محصل أو أية خزانة حكومية . على أنه في حالة السداد الحاصل إلى جهة غير مصلحة الضرائب أو أحد فروعها فإن على الممول أن يحضر الإدارة الضريبية المختصة بالسداد مع ذكر المحصل أو الخزانة التي أودع فيها المبلغ ورقم الإيصال وتاريخه .

ضمانات تحصيل الضريبة :

هناك ضمانات عديدة تكفل تحصيل دين الضريبة ومن ذلك :

أولا - الحجز على أموال المكلفين :

فالمشرع الضريبي يمنع الإدارة الضريبية حق توقيع الحجز على أموال المكلف وهنا نفرق بين الحجز التحفظي والحجز التنفيذي :

الحجز التحفظي : فقد قررت المادة ٤٧ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ ما يأتي :

إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة معرضة للضياع فلرئيس المصلحة أن يصدر أمراً بحجز ما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة فقط .

فماذا يقصد المشرع الضريبي من هذا النص : المتبادر من ظاهر النص أن يكون هناك مبالغ للمدول لدى مصلحة الضرائب ومن ثم تقوم بحجزها ، ولكن النص يراد به شيء آخر وهو الحق في توقيع الحجز التحفظي على أموال المكلف بأمر من رئيس المصلحة (أو من يفوضه) وإية ذلك العبارة التي وردت في صدر النص .

وهو إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الدولة معرضة للضياع . ومن ناحية أخرى فإن كان الأوفق أن ينص على دين الضريبة بدلا من تعبير « حقوق الدولة » فالنص المذكور قد ورد في قانون الضرائب لضمان تحصيل دين الضريبة وليس لتحصيل « حقوق الدولة » وهو تعبير واسع فضفاض .

الحجز التنفيذي :

إذا أصبح دين الضريبة قطعيا فقد قررت المادة ٤٨ في هذا الصدد ما يأتي « تحول مصلحة الضرائب الحق في توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين وعلى ما يكون له من أموال لدى الغير من النقود والأوراق المالية أو غيرها سواء كانت مستحقة في الحال أو في المستقبل » .

وعلى المحجوز لديه أن يقوم بتوريد ما في ذمته لخزانة مصلحة الضرائب أو التقرير بما في ذمته للمصلحة المذكورة مبينا أسباب الدين وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته وذلك في خلال عشرة أيام من تاريخ تلقيه اعلانا إداريا بذلك يوجهه إليه مندوب المصلحة المذكورة .

وهذه المادة تحول مصلحة الضرائب الحق في توقيع حجز تنفيذى على أموال المكلفين متى أصبح دين الضريبة قطعياً . والحجز الذى يتم قد يكون على أموال المكلف شخصياً أو على ما قد يكون له من أموال . لدى الغير وهو ما يسمى بحجز ما للمدين لدى الغير .

ولم يفت المشرع الضريبي أن ينص على حق الإدارة الضريبة في توقيع حجز تنفيذى على أموال المكلف وفاء لدين الضريبة من واقع ماورد بأقراره ، إذا لم يبادر هو بالسداد من نفسه ، فالمشرع قد اعتبر ماورد في إقرار المكلف في هذه الحالة بمثابة سند تنفيذى يحول المصلحة حق توقيع الحجز التنفيذى . (م ٤٩ / الفقرة الأخيرة) .

ثانياً - حالة مغادرة البلاد بصفة نهائية :

ومن قبيل الضمانات التى تكفل الوفاء بدين الضريبة ما نصت عليه المادة ٥٨ من القانون ١١ لسنة ٧١ من أنه يتعين على كل شخص يرغب في مغادرة أراضى الجمهورية العربية اليمنية بصورة نهائية ان يحصل قبل سفره على شهادة من المصلحة تفيد سداد كافة الضرائب المستحقة عليه أو تقديم ضمانات كافية تقبلها . ويسرى نفس الحكم على الأشخاص غير المقيمين الذين يرغبون في مغادرة البلاد بصفة مؤقتة .

ولا ريب أن مثل هذه النصوص من شأنها ان تحول بين الكثيرين وبين التهرب من الضرائب وسواء كنا بصدد مكلفين وطنيين أو أجانب .

الفصل الخامس

إعفاء الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم الثغبات العامة التي يتساوى المواطنون جميعاً في تحملها عملاً بمبدأ المساواة أمام الثغبات العامة . ولكن المشرع الضريبي قد يخرج على هذا الأصل الدستوري لإعتبارات هامة أخرى تحقق أهدافاً سامية وتعود بالنفع الجليل على المصلحة العامة أيضاً فيمنح ما يسمى بالإعفاءات الضريبية .

على أنه يلاحظ أن الإعفاء الضريبي لا يكون إلا بنص في القانون . أى أنه لا بد أن يصدر من السلطة التشريعية المختصة ، فلا تملك سلطنة أخرى أن تمنح إعفاءات ضريبية .

والإعفاءات الضريبية على نوعين :

إعفاءات شخصية وإعفاءات موضوعية وسنتناول كلا الإعفاءين على التوالي :

المبحث الأول

الإعفاءات الشخصية

(رعاية الحد الأدنى اللازم للمعيشة)

وهي الإعفاءات التي يقررها المشرع الضريبي رعاية للممول ولظروفه وأعبائه الأسرية باعتباره مواطناً في المجتمع . وأظهر صور هذا الإعفاء هو ما يسمى بإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة .

فقد نصت المادة ١٠ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ على مايلي :

« ينزل من الأرباح الصافية السنوية لكل مكلف طبيعي أو اعتباري عدا شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات الأمتياز حد أدنى معفى من الضريبة قدره (٧٥٠٠) سبعة آلاف وخمسمائة ريال . »

ويستفاد من النص المذكور مايلي :

١ — أنه إعفاء عام يسرى على جميع المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية : وسواء كان الخاضع شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا كشركة التضامن. ولكنه لا يسرى على شركات الأموال (المساهمة والمسئولية المحدودة وانتوصية بالأشهم) كما لا يستفيد منه شركات الامتياز كشركات التنقيب عن البترول .

والحكمة واضحة في عدم سريان نصوص الاعفاء على هذه الشركات جميعا ، سواء كنا بصدد شركات الأموال أو الامتياز لافتراض ملاءه هذه الشركات . فلما بصدد ممول شخص جدير بالرعاية الاجتماعية والتخفيف عنه توفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة .

٢ — والإعفاء المذكور هو إعفاء مطلق يتمتع به كل ممول مهما بلغت أرباحه الصافية . فالنص لم يقيد الإعفاء بقيود خاصة . وإنما هو إعفاء يستفيد منه حتى كبار الممولين الذين يحققون أرباحا وفيرة لأن هذا الإعفاء قد شرع أصلا رعاية للأعباء العائلية للممولين ، وتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة لكل منهم .

٣ — أن نظام إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة وإن كان عاما ، مطلقا إلا أنه نطاقه محدود بالمكلفين الذين تربط عليهم الضريبة على أساس نظام تقدير الأرباح ، وبالتالي فهو لا يسرى على الممول الذي يحاسب على أساس نظام الضريبة على رقم الأعمال . فمثل هذا الممول يسرى عليه نظام آخر للاعفاء إذا قل رقم الأعمال عن مائة ألف ريال في السنة .

نسبة الاعفاء في حالات معينة :

بعد أن قررت نصوص القانون المبدأ العام في الإعفاء من الضريبة في حدود مبلغ ٧٥٠٠ ريال تخفيفا للأعباء الاجتماعية في المادة العاشرة راعى المشرع أن هناك حالات معينة يكون الاعفاء فيها جزئيا ، بمعنى أن يكون الاعفاء متناسبا مع مدة المحاسبة الضريبية التي تقل عن سنة كاملة .

وحتشد فـمن العـلـلـة أـلا يـتـساوـى المـمـول مـع غـيرـه الـذـى تـجـرى مـحـاسـبـته عـن سـنـة كـامـلـة و يـسـتـفـيد بـمـبـلـغ الإـعـفـاء كـلـه و هو ٧٥٠٠ رـيـال .

و من نـاحـية أـخـرى و تـحـقـيـقـا لـلـعـلـلـة فـإن المـمـول الـذـى تـجـرى مـحـاسـبـته عـن مـدة تـزـيـد عـلـى سـنـة أـى عـلـى اثـنـي عـشـر شـهـرا يـكـون مـن حـقـه أـيـضـا أن يـسـتـفـيد بـاعـفـاء يـوازـي المـدة الـتى يـحـاسـب عـنـها و الـتى تـزـيـد عـلـى اثـنـي عـشـر شـهـرا فـهو يـسـتـفـيد بـاعـفـاء يـرـيـد عـلـى مـبـلـغ ١٥٠٠ رـيـال بـنـسـبة عـدد الشـهـور الـتى تـزـيـد عـن سـنـة كـامـلـة .

و قد أـجـمـل المـشـرـع الضـرـيـبـي هـذا التـفـريـد فـى الإـعـفـاء الضـرـيـبـي حـيـن نـص فـى المـادـة العـاشـرة عـلـى ما يـلـى :

« و يـراعى عـنـد رـبـط الضـرـيـبـة تـحـدـيـد الـحـد الأـدنى المـذـكـور بـشـكـل نـسـبـي فـى الـحـالـتـين التـالـيـتـين :

١ - حـالـة التـوقـف و التـناـزل و تـى أوفى المـكـاف بـالـتـزامـات الـتى تـقـضى بـها المـادـتان ٣٤ ، ٣٥ مـن هـذا القـانـون .

٢ - الـحـالـات الـتى يـجـوز فـيـها رـبـط الضـرـيـبـة عـن مـدة تـقل أو تـزـيـد عـن سـنـة عـلـى نـحو ما هو مـوضـع فـى المـادـة الثـامـنة مـن هـذا القـانـون » .
فـحـد الإـعـفـاء يـتـنـاسـب مـع المـدة الـتى تـفـرض عـلـيـها الضـرـيـبـة .

فـإذا كـان قـد تـم الرـبـط حـتى تـارـيـخ التـوقـف أو التـناـزل عـن المـنـشـأة و كـانـت مـدة الرـبـط تـقل عـن سـنـة كـامـلـة فـالـاعـفـاء يـكـون بـنـسـبة هـذه المـدة و لـتـكـن سـتـة شـهـور مـثـلا ٧٥٠٠ - ٣٧٥٠ رـيـال فـقـط .

لـنـلـك إـذا تـم رـبـط الضـرـيـبـة عـن مـدة تـزـيـد عـلـى سـنـة فـيـن الإـعـفـاء يـقـاس بـقـدر عـدد الشـهـور الـتى فـرـضـت عـلـيـها الضـرـيـبـة ١٥ شـهـر مـثـلا . عـلـى أن المـشـرـع قـد اشـتـرط التـمـتـع بـهـذا الإـعـفـاء فـى حـالـتى التـوقـف أو التـناـزل عـن المـنـشـأة أن يـكـون المـمـول قـد أوفى بـالـتـزامـات الـتى تـقـضى بـها المـادـتـين ٣٤ ، ٣٥ مـن القـانـون .

و هـاتـان المـادـتان تـتـطـلـبان فـى حـالـة التـوقـف عـن المـنـشـأة أن يـخـطـر المـمـول

، مصلحة الضرائب وأن يقدم الوثائق اللازمة لتصفية الضريبة عليه . وكذلك الحكم في حالة التنازل الكلي أو الجزئي .

استثناءات من الإعفاء الضريبي :

الإعفاء الضريبي ليس مطلقا وإنما ترد عليه بعض الاستثناءات منها :

١ - علم جواز الجمع بين الإعفاءات الشخصية لأكثر من ضريبة :

فالإعفاء الذي يستفيد منه الممول والذي يتقرر رعاية للأعباء العائلية نظراً لغلاء نفقات المعيشة لا يجوز أن يتمتع به الممول إلا مرة واحدة . أى أنه لا يتمتع إلا بإعفاء واحد وذلك لو افترضنا أنه يخضع لضرائب نوعية مباشرة متعددة . فالإعفاء الضريبي لا يتكرر والممول يكون حراً في اختيار الضريبة التي يتمتع في خصوصها بالإعفاء . مراعاة للأعباء العائلية .

وعلى هذا الحكم نصت المادة الحادية عشرة من القرار بقانون سالف الذكر .

« إذا كن المكلف يخضع لعدة ضرائب نوعية مباشرة على الإراد في الجمهورية العربية اليمنية فإنه لا يتمتع إلا بإعفاء واحد يختاره المكلف » .

وتطبيقاً لهذا النص فإذا كان المكلف تاجراً ثم هو صاحب مهنة حرة يباشرها في نفس الوقت فهو يخضع على الأرباح التجارية كما يخضع لضريبة المهن الحرة . ويكون بالخيار في صدد التمتع بالإعفاء إما عند محاسبته على الضريبة على الأرباح التجارية أو عن ضريبة المهن الحرة أيهما يختار . ولا يجوز له أن يجمع بين إعفاءين معاً . وعليه فإن وعاء الضريبة الأخرى يخضع بكامله للضريبة المقررة وبديهي أن الممول سيختار الإعفاء الأصح له .

٢ - الربح المتولد عن العمولة والسمرة العارضة :

سبق القول بأن الربح المتولد عن العمولة أو السمرة العارضة يخضع بالكامل للضريبة على الأرباح التجارية دون خصم أية تكاليف . وهذا

ما ذكره المشرع الضريبي حين قرر في المادة الرابعة : « وتسرى الضريبة كذلك وبدون أى تخفيض على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفع فى عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة » .

المبحث الثانى

الإعفاءات الموضوعية

قرر المشرع اليمنى أن هناك بعض المشروعات التى تنشأ لأغراض اجتماعية أو اقتصادية ويرتجى من ورائها أن تعود بالنفع على الاقتصاد القومى ومن ثم رأى إعفاءها من الضريبة المقررة على الأرباح التجارية والصناعية .

وقد حدد المشرع هذه المنشآت فى المادة ١٢ من القانون ١١ لسنة ١٩٧٢ ، الجمعيات التعاونية والجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وبعض المنشآت الزراعية التى تقوم بتربية المواشى والنحل واللواجن والمعاهد الأهلية للتعليم والمستشفيات الأهلية لمدة محدودة والمشروعات المنصوص عليها فى قانون استثمار رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية .

وهاكم نبذة وجيزة عن كل نوع من هذه المنشآت .

أولاً - الجمعيات التعاونية :

وقد نص القانون بخصوصها على ما يلى :

« الجمعيات التعاونية وشركات التعاون المشكلة وفقاً للقانون شريطة أن يقتصر عملها على جمع طلبات الأعضاء المنضمين إليها وعلى القيام فى مخازنها ومستودعاتها بتوزيع المواد والمحاصيل والبضائع التى تتضمنها الطلبات المذكورة » .

والجمعيات التعاونية نوع من المؤسسات الاجتماعية هى لا ترمى إلى الكسب أصلاً وهدفها تحسين أحوال أعضائها من النواحي المادية فى مسائل الإنتاج والشراء والاستهلاك عن طريق تضافر جهودهم وتعاونهم عادلين بالمبادئ التعاونية المستقرة .

والإعفاء الضريبي الذي يتقرر لهذه الجمعيات التعاونية وشركات التعاون قصد به تشجيع الحركة التعاونية في البلاد لما لذلك من أثر جلي واضح في انعاش الاقتصاد القومي وازدهاره في وقت قصير .

ومن ناحية أخرى فقد روعى فيه أن هذه الجمعيات هي هيئات لا ترمى إلى الكسب أصلا ومن ثم يتخلف بشأنها توافر بعض شروط الخضوع لضريبة الأرباح .

ولم يقيد المشرع هذا الإعفاء بعملة معينة وإنما أوردته مطلقا، فإذا تجاوزت هذه الجمعيات أو شركات التعاون الغرض الذي من أجله انشئت وهو التيسير على أعضائها فأصبحت تتعامل مع غير الأعضاء وانتوت الكسب كما لو قامت بفتح محلات بيع فيها للجمهور سلعا معينة دون تمييز بينهم وبين أعضائها ، فإننا نرى أن الأرباح الناتجة عن هذا التعامل مع غير الأعضاء تخضع لضريبة على الأرباح التجارية لأنها حيثما تكون قد استهلكت تحقيق الربح^(١) .

ثانيا - الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب :

ومثال هذه الجماعات الجمعيات الخيرية والجمعيات التعاونية التي تقتصر التعامل فيها على الأعضاء المؤسسين لها ، والإعفاء هنا يتمشى مع القواعد العامة في الضريبة على الأرباح التجارية والتي لا تتقرر إلا بالنسبة للنشاط الذي يسعى لتحقيق الربح بصفة أصلية .

وتطبيقا لذلك فقد قضى بأن استخلاص الحكم من قانون هيئة الوبلز أنها لا ترمى إلى الكسب وهو ما يدخل في السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع ، وبالتالي إعفاء تلك الهيئة من ضريبة الأرباح غير التجارية هو استخلاص سائع وحكم صائب^(٢) .

(١) نستأنس في هذا الرأي بما انتهى إليه قسم الفتوى بمجلس الدولة المصري في تفسيره للمادة ٤٠ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها - انظر كمال الجرف ، فتوى مجلس الدولة في الخلافات الضريبية من ص ١٣٥ - ١٣٧ .

(٢) نقض مدني ١٠/١٩٧٢ الطعن رقم ٣ لسنة ٢٥ ق .

ونكرر هنا ماقلناه سلفا بشأن الجمعيات التعاونية في حالة تجاوزها
الغرض الأساسي إذا قامت بتوسيع نشاطها باقامة محلات تجارية مثلا ،
فهى إن فعلت ذلك خضع نشاطها الأخير للضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية . وهذا هو المستفاد من مفهوم المخالفة من النص التشريعى الذى
ورد بخصوصها :

« الجماعات التى لا ترمى إلى انكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى
أو انصحى أو العلمى أو الرياضى أو التربوى » .

ثالثا - المنشآت الزراعية :

فقد نص القمانون على إعفاء المنشآت الزراعية من الضريبة على الأرباح
التجارية ما لم تكن متخذة شكل شركات مساهمة أو شركات ذات مسئولية
محدودة أو شركات توصية بالأسهم وكذلك تعفى من الضريبة الأرباح الناتجة
عن الاستغلال الزراعى البحت المتصلة به والملازمة له ما لم يتجاوز النشاط
طبيعة الاستغلال الزراعى المذكور وتتعداه إلى عمليات غير متصلة به أو
غير ملازمة له ، فيخضع الربح الذى تحققه العمليات فى الحالات المذكورة
للضريبة .

وهنا يثور التساؤل عن المقصود بالمنشآت الزراعية التى تتخصص فى
عمليات الاستغلال الزراعى

اختلف الفقهاء والقضاء فى هذا الشأن فهناك اتجاه يرى أن الاستغلال
الزراعى هو الذى يكون مقصورا على العمليات الزراعية المحضة بحيث إذا
تجاوز النشاط تلك الأعمال إلى بعض الأعمال المتممة للنشاط الزراعى كإنتاج
بعض الأغذية المخفوقة (كالمرببات والمشروبات والعطور) أو أقيم مصنع
لتعليب الفواكه أو الخضروات أو اتخذ محل لبيع الزهور فإن المنشأة الزراعية
حيث لا تتمتع بالإعفاء الضريبى المقرر للمنشآت الزراعية لتجاوزها للنشاط
العادى للمنشأة الزراعية .

وهناك اتجاه آخر يرى التوسع فى تعريف الاستغلال الزراعى بحيث

يشمل كل الأعمال المتممة للنشاط الزراعى ولو كانت ذات طبيعة تجارية أو صناعية . ومثالها الحالات التى أوضحتها سلفا وحيثما تتمتع المنشأة الزراعية بالإعفاء الضريبى المقرر (١) .

وتمشيا مع نصوص التشريع الضريبى سالفة الذكر فإن المنشأة الزراعية لو اتخذت شكل إحدى شركات الأموال فإنها تخرج عن كونها منشأة زراعية فتخضع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولا تكون أهلا للتمتع بالإعفاء .

وشركات الأموال كما أسلفنا هى شركة المساهمة والشركة ذات المسئولية المحدودة وشركة التوصية بالأسهم . وإخضاع هذه الشركات للضريبة التى نحن بصددها يتمشى مع اتجاه المشرع الضريبى من فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات . مهما كان الغرض منها وسواء كان نشاطها تجاريا أو صناعيا أو ماليا أو عقاريا أو زراعيا فهو يخضع للضريبة .

رابعا - المنشآت التى تقوم بتربية المواشى أو النحل أو الدواجن أو تفرغها :

وهذا النص يقضى بإعفاء الأشخاص الذين يقومون بتربية النحل أو الدواجن ومعاملة التفريخ وتربية المواشى سواء كان ذلك بغرض التسمين ثم البيع أو لإدراج اللبن وبيعه وتوزيعه .

فالأنشطة المذكورة ذات طبيعة تجارية فكان يجب أن تخضع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لو لم يرد هذا النص ولكن المشرع قدر أهمية ذلك النوع من النشاط نظرا لحاجة البلاد لكميات متزايدة يوما بعد يوم من اللحوم والطيور وغيرها من أنواع الثروة الحيوانية وتوفير العملات الأجنبية التى تستخدم فى استيرادها والتى تستنزف الدخل القومى .

(١) على وجه التفصيل محمد طه بلوى وحيدى النشار ص ٥٠١ . وقد أيدت محكمة النقض المصرية فى حقيم لها بتاريخ ٢٥/١٢/٤٨ الاتجاه الأخير

على إن الإعفاء المذكور كما هو صريح النص لا يسرى إذا اتخذت المنشأة شكل إحدى شركات المساهمة ولا ريب أن هذا . طعن يوجه إلى القانون . فالشركات المساهمة في هذا المجال تكون أمكن من غيرها في تحقيق الهدف من الإعفاء . نظرا لامكانياتها المادية التي تفوق إمكانيات الأفراد في هذا الصدد .

خامسا - « المعاهد الأهلية للتعليم الابتدائي والاعدادي والثانوي العالي والفني والمهني » .

وهذه المعاهد قد تتبع شخصا من الأشخاص أو تتبع جمعية خيرية لا ترمى إلى الكسب والحكمة من الإعفاء هو ذلك النشاط التعليمي الذي يقدم خدمات جليلة تؤدي لأبناء الشعب سيما في مرحلة النهضة ونبدأ بالتخلف ، ومن ثم يكون جديرا باعفائه من الضريبة ، ولو تحقق من وراء ذلك النشاط التعليمي بعض الأرباح فالأرباح ليست هي الغرض الأساسي من وراء هذا النشاط ، فالعائد التعليمي أكثر نفعا مما لو فرضت الضريبة على النشاط التعليمي .

سادسا - « المستشفيات الأهلية »

ولم يشأ المشرع الضريبي أن يطلق الإعفاء لهذا النوع من النشاط فقيده فقط بمدة خمس سنوات من تاريخ البدء باستثمارها . ويمكن إعفاء هذه المستشفيات من نصف الضريبة المقررة لمدة خمس سنوات أخرى بناء على تقرير من لجنة تؤلف من ثلاثة مندوبين من وزارة الصحة ومصلحة الضرائب والمحاسن البلدية .

ويلاحظ بالنسبة لهذا الإعفاء أنه على نوعين :

أولا : إعفاء وجوبي بقوة القانون في السنين الخمس الأولى التي تبدأ من وقت بداية الاستثمار وذلك تشجيعا لهذا النوع من المرافق الذي تحتاجه البلاد في الفترة الحالية بصورة ملحة .

ثانيا : إعفاء جوازي في السنوات الخمس التالية للتأسيس وبأشرة النشاط

من نصف الضريبة بناء على تقرير من اللجنة المذكورة في النص . وطبيعى أن اللجنة المذكورة لن تمنح هذا الإعفاء إلا إذا ارتأت من نشاط المستشفى ما يرشحها لهذا الإعفاء ، بما تقدمه من خدمات جليلة تناسب الأسعار التى تحصلها وما تلتزم به من معاملة حسنة للمرضى المترددين عليها .

سابعاً — المؤسسات والمشاريع المنصوص عليها في القانون الخاص باستثمار رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية في مجال التنمية الصناعية وفقاً للشروط المنصوص عليها في القانون المذكور .

الفصل السادس

الطعن الضريبي

نظم المشرع الضريبي المنى إجراءات الطعن في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في المواد من ٢٠ إلى ٢٧ في القرار بقانون ١١ لسنة ١٩٧٢ . وقد أوجد القانون جهتين للطعن الأولى لجان الطعن في الأقاليم والمحافظات والثانية اللجنة الاستئنافية ومقرها مدينة صنعاء وفيما يلي توضيح كيفية إجراء الطعن الضريبي .

المبحث الأول

الطعن أمام لجان الطعن في المحافظات

إعلان الممول بربط الضريبة :

من المقرر أن يتم ابتداء إعلان الممول بربط الضريبة المقررة عليه وهذا إجراء جوهري حتمه القانون ، وذلك حتى يكون الربط منتجاً لكافة آثاره القانونية ، ويتم إعلان الممول بربط الضريبة على النموذج المعد لذلك .

وقد نظم القانون في المادتين ٥٦ ، ٥٧ طريقة الإعلان ، وهنا يفرق حالة وجود المكلف وحالة غيابه .

حالة وجود المكلف :

في هذه الحالة يكون للإنخطارات التي ترسلها الإدارة الضريبية إلى الممول بطريقة التبليغ الإداري قوة الإعلان بالنسبة للممول ، سواء استلمها أو رفض استلامها ، والمقصود بالتبليغ الإداري هو إخطار الممول بالضريبة من قبل الإدارة التي يتبعها . وسواء تم الإبلاغ له بمقره أو بمنشأته أو في موطنه الأصلي أو في موطنه المختار فالإعلان يكون منتجاً لآثاره القانونية وهو اتصال علم الممول بما ورد في الإخطار من جهة ربط الضريبة .

حالة غياب المكلف :

إذا تعذر إعلان المكلف على النحو السابق بيانه ، كما لو كانت المنشأة قد أغلقت يثبت ذلك في محضر يحضره الموظف المختص بالضرائب بمعرفة ويوقع عليه عاقل الحارة أو عاقل المهنة أو رئيس قسم الشرطة ثم يعلن هذا المحضر في لوحة إعلانات مكتب الضرائب المختص .

وقد اشترط القانون لكي ينتج هذا المحضر أثره وهو اعتبار المكلف معلناً قانوناً أن ينتقل . وظف الضرائب المختص إلى مقر المنشأة ويجرى التحريات اللازمة للتثبت من غياب المكلف ويثبت ذلك في المحضر .

جهة الطعن :

لجان الطعن الضريبي هي من قبيل اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي إذ هي تقوم بفصل الخطاب بين خصمين في خصومة قضائية بقرار إداري يصدر منها .

وستتناول إجراءات الطعن أمام هذه اللجان ثم تشكيلها واختصاصاتها :

إجراءات الطعن :

نص القانون على أن الطعن يرفع أمام هذه اللجنة بعريضة يودعها المكلف مكتب الضرائب في اللواء التابع له وبعد دفع الرسوم المقررة . وللممول حينئذ أن يحتفظ بصورة من العريضة مؤشراً عليها من المكتب المذكور بتاريخ تقديمها إليه . م ٢٢ .

والميعاد الذي يقدم فيه الطعن أمام هذه اللجنة نص عليه القانون في موضع آخر (وكان الأول أن ينص عليه هنا في مكانه الطبيعي) وهو شهر أي ثلاثون يوماً ، من تاريخ اخطار مصلحة الضرائب للممول بالنموذج المعد لذلك (هو النموذج أرباح ٧٢/٥) .

وهذا النموذج توضح فيه عناصر ربط الضريبة بالنسبة لفئات الممولين

الآتية : -

١ - الممولون الذين لم يقدموا اقرارات ضريبية بالمرّة وكانت قد طلبت منهم .

٢ - الممولون الذين اخطروا بالنموذج رقم ٤ أرباح ضرائب ولم يعترضوا عليه في حينه .

٣ - أو كان قد اعترض عليه وأبدى الممول ملاحظات بشأنه ولم تقتنع مصلحة الضرائب بملاحظاته واعتراضاته .

في هذه الأحوال كلها تقوم مصلحة الضرائب بإرسال إخطار بربط الضريبة على الممول توضح فيه عناصر الربط وأسس التقدير التي اتبعتها ويكون للممول حق الطعن أمام اللجنة المذكورة خلال شهر من تاريخ هذا الإخطار ، م ١٦ .

وقد أورد القانون (وفي ثانياً المادة ٥٧) في القسم السابع تحت عنوان « أحكام متنوعة » نص على حق الممول في الطعن وفي ربط الضريبة عليه خلال شهر من تاريخ توقيع الحجز على أمواله وإلا أصبح الربط نهائياً .

ويلاحظ أن المشرع الضريبي قد أفرد قسماً خاصاً للحصول والحجز وهو القسم الخامس نص فيه على ميعاد الطعن وكان التجدر بالمشرع الضريبي أن ينص على ميعاد الطعن الضريبي لا في صدد الحديث عن الحجز وتوقيعه على الممول ، وإنما عند الحديث عن إجراءات الطعن أمام اللجنة فذلك هو الموضع الطبيعي لمثل هذا النص (١) .

هذا ويجب أن يقدم الطعن في خلال الميعاد المحدد قانوناً سواء كان متعلقاً بأرقام الأرباح أو بمبدأ فرض الضريبة في ذاته (٢) .

(١) نهيب بالشارع الضريبي اليمنى ان يتدارك هذا الامر في تعديل تشريعي قادم بحيث يكون النص على ميعاد الطعن امام لجنة الطعن في موضعه الطبيعي .

(٢) نقض مدني ١٩٧٢/٣/٨ الطعن رقم ١٥٢ لسنة ٣٤ ق .

تشكيلها :

يتم تشكيل لجان الطعن بمعرفة رئيس مصلحة الضرائب ، فهو يعين الأعضاء ويحدد مقر اللجان وتشكيل هذه اللجنة وفقاً لنص القانون على النحو التالي :

- ١ - أحد مديري العموم بقطاع الإيرادات بوزارات المالية بصنعاء ويحل محله مدير عام المالية بالمحافظة في المحافظات . رئيساً
 - ٢ - موظف فني من الضرائب . عضواً
 - ٣ - مندوب من أعضاء الغرفة التجارية أو أحد التجار الذين يدفعون ضريبة أرباح تجارية لا تقل عن ٥٠٠ ريال سنوياً م. ٢ عضواً .
- وقد نص القانون على أن تكون جلسات هذه اللجان سرية وتصدر قراراتها بالأغلبية ويوقع على القرارات رئيس اللجنة وأمين السر خلال أسبوعين على الأكثر من صدورهما م. ٢١

اختصاصاتها :

نص القانون في المادة ٢٠ على أن رئيس مصلحة الضرائب هو الذي يحدد اختصاص هذه اللجنة ومقاد هذا فقط هو الاختصاص المحلي ، لأن تحديد اختصاص النوعي لا يكون لرئيس المصلحة وإنما هو يتم عن طريق القانون ذاته لاتصال ذلك بالنظام العام . وهذا هو ما أكدته القانون حين عاد في المادة ٢٣ ونص على أن تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف والمصلحة .

فاللجنة لها سلطة البت في كل أوجه الخلاف التي تثار بين المكلف ومصلحة الضرائب . فلا يقتصر عملها على مجرد إعادة النظر في تقدير الضريبة ، وهل كان سليماً أم مبالغاً فيه ، وإنما تنطرق إلى بحث كل أوجه

الخلاف بين الخصمين والتي قد تطرح على بساط البحث سيما الجوانب القانونية المحضة كالتقادم المسقط للضريبة مثلاً .

واللجنة المذكورة باعتبارها لجنة إدارية ذات اختصاص قضائي تفصل في خصومة قضائية يكون لها أن تطلب من كل من مصلحة الضرائب والممول وهما الخصمان تقويم البيانات والمستندات التي تراها .

وللمكلف أن يوكل من يختاره لتمثيله قانوناً أمام اللجنة . وكان الأجدر بالمشرع هنا أن يقصر هذا التوكيل على المحامين وحدهم لأننا في الواقع أمام جهة قضائية تفصل في خصومه قانونية ، أو على الأقل كان عليه أن يقصر التوكيل في الحضور أمام هذه اللجان على أقارب الممول حتى درجة معينة محدودة فقط .

هذا وقد نص القانون على أن اللجنة تصدر قرارها خلال سنة ونصف من تاريخ رفع الطعن إليها ما لم تكن هناك ظروف قاهرة . ولكن هذا الميعاد تنظيمي لا يترتب على عدم مراعاته البطلان .

ومن ناحية أخرى فقد نص القانون على أن اللجنة تصدر قرارها في الحدود المعروضة عليها ، والذين يكون معروضاً عليها هو القرار المطعون فيه ، فهي تنظر أولاً في الطعن في حدود ما طلبه المكلف في عريضة الطعن بدون زيادة أو نقصان .

ومن ناحية أخرى لا يزيد حكمها في الطعن على ما أنهت إليه مصلحة الضرائب في قرار ربط الضريبة . حتى ولو ارتأت أن المكلف يستحق عليه ضريبة أزيد مما قررت عليه ، ويجب أن يبلغ كلا من المصلحة والمكلف بطريق التبليغ الإداري بالقرار الذي تصدره اللجنة .

أثر قرار لجنة الطعن :

والأثر الذي رتبته القانون على قرار اللجنة في حالة صدور قرارها بتعديل الربط على نحو معين أن يكون : حسب الاتباع بالنسبة لكلا الطرفين ، فيتم الربط على أساسه . ومن ناحية أخرى إذا لم تكن الضريبة قد حصلت فإن

تحصيلها يتم في حدود ما انتهى إليه قرار اللجنة . على أن قرار لجنة الطعن قد لا يصادف قبولا لدى مصلحة الضرائب أو الممول ومن ثم فقد نظم المشرع طريقاً للطعن فيه وهو التظلم أمام اللجنة الاستئنافية خلال شهر من تاريخ الإعلان بقرار لجنة الطعن . فإذا انقضت هذه المدة دون طعن أو قدم الطعن بعد الميعاد أصبح قرار لجنة الطعن نهائياً وغير قابل لإعادة النظر بأى وجه م ٢٤ .

هذا ومن المقرر أن الطعن في الربط عن سنة معينة لا يمتد إلى غيرها من السنوات (١) .

وغنى عن البيان أن قرار اللجنة يجب أن يكون واضحاً لا غموض فيه .
يفصل في الخصومة على أسس سليمة .

المبحث الثاني

الطعن أمام اللجنة الاستئنافية

أوجد المشرع هذه اللجنة الاستئنافية لتكون بمثابة جهة أعلى يطعن أمامها في قرارات لجان الطعن الموجودة في عواصم المحافظات ، وهو ما يوفر للممول ضماناً أخرى في المنازعة الضريبية ولا يقبل الطعن في قرارها أمام أية جهة أخرى بعد ذلك .

وفيما يلي نتناول إجراءات الطعن أمام هذه اللجنة :-

تقديم الطعن :

نص المشرع على أن الطعن الضريبي يرفع أمام اللجنة في القرارات التي تصدر من لجان الطعن المختلفة والتي سبق لنسأ الحديث عنها ، وسواء كان الطعن هنا من الممول أو من مصلحة الضرائب ذاتها .

وقد حدد المشرع أمداً لرفع الطعن أمام اللجنة وهو شهر من تاريخ

(١) نقض مدني ٨/٢/١٩٧٠ الطعن رقم ٢٢٩ لسنة ٢٤ ق١.

إعلان الطرفين بقرار لجنة الطعن ، إذ يجب أن يرفع التظلم خلاله وإلا أصبح قرار لجنة الطعن نهائياً وغير قابل لإعادة النظر فيه من أية جهة .

والطعن أمام اللجنة الاستئنافية يكون بتظلم مكتوب بدون رسوم ولكن يلتزم الممول (وليس مصلحة الضرائب) حينئذ أن يودع خزينة مصلحة الضرائب مبلغاً يوازي (٥ ٪) خمسة في المائة من قيمة الضريبة المعترض عليها بصفة تأمين حتى إذا قضى لصالحه جاز له استرجاع ذلك التأمين .

أما إذا صدر قرار اللجنة في صالح المكلف والخزانة فلا يرد من التأمين إلا بنسبة الضريبة التي حكم بأسقاطها إلى مجموع الضريبة المستحقة على المبالغ المطعون فيها . وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يقل التأمين عن مائة ريال ولا يتجاوز ألف وخمسمائة ريال .

ومما هو جدير بالذكر انه لا يجوز المتظلم من قرار ربط الضريبة أن يقدم طعنه مباشرة أمام اللجنة الاستئنافية ، وإنما عليه أن يقدمه ابتداء إلى لجنة الطعن المختصة محلياً وينتظر صدور قرارها فإذا ما أصدرت قرارها وأراد صاحب الشأن الطعن فيه سواء كان الممول أو مصلحة الضرائب فإن الطعن فيه يرفع أمام اللجنة الاستئنافية ، فإذا قدم الممول طعنه في قرار الربط مباشرة أمام اللجنة الاستئنافية فانه يكون غير مقبول شكلاً ويمتنع عن اللجنة النظر فيه م ٢٥ لرفعه بغير الطريق الذي يحكمه القانون .

ويلاحظ أن النص على أن الممول يدفع التأمين السابق ذكره هو من قبيل استلزام الجدية في الطعن من جانب الممولين ، الحذر من الطعون الوهمية أو التافهة . ولكن كان الأجدر بالمشرع في هذه الحالة أن ينص على إلزام الطاعن بدفع رسوم قضائية تختلف قيمتها بحسب قيمة كل طعن ، فالطعون غير متناهية في قيمتها ، فإذا خسر الممول دعواه ضاعت عليه الرسوم وإن كسب الطاعن ألزمت مصلحة الضرائب بالمصروفات .

فغرض رسوم قضائية على الطعن الضريبي هو أمر طبيعي وأجدي من فرض التأمين ، فلسنا بصدد عقد توريد حتى يلتزم الممول الطاعن بتأمين يدفع

ولأننا نحن بصدد جهة قضائية تفصل في خصومة ومن ثم يكون من الطبيعي أن تقرر الرسوم مقابل تلك الخدمة بدلا من فرض التأمين .

وحيثما تفرض رسوم مقابل نظر تلك التظلمات (وهي في واقع الأمر دعاوى قضائية) فإنه لا يكون هناك مجال لفرض نسبة معينة تحكيمية ٥٪ كما هو التنظيم الحالي ، وإنما يختلف الأمر من قضية إلى أخرى بحسب قيمة كل دعوى . وهو ما يعود بمردود كبير على الخزانة العامة .

ويلاحظ أن المشرع من ناحية أخرى لم يشترط شكلا معيناً يرفع به التظلم بل كل ما أوجبه هو أن يكون التظلم مكتوبا وكان يجب أن ينص على أن يقدم الطعن من محام مقبول للمرافعة ، ضمانا لكتابة الطعن على أسس قانونية تريح اللجنة الاستئنافية فيما بعد ، وتضمن سرعة التقاضي وتساعد على الفصل في التظلم ، كما تضمن جدية التظلم من جانب المتظلم ولا يفوتنا أن نقرر أن التظلم أمام اللجنة الاستئنافية وهو بمثابة دعوى تقام أمام أعلى جهات القضاء .

اختصاصات اللجنة :

اللجنة الاستئنافية هي لجنة مركزية وحيدة مقرها مدينة صنعاء وقد نص المشرع الضريبي على أن مهمتها فصل الخطاب في الطعون التي تقدم إليها ضد القرارات التي تصدرها لجان الطعن المنبثة في الأقاليم والمحافظات ، وتنظر اللجنة الطعون المقلعة إليها في جلسات سرية .

ولتيسير قيام اللجنة بمهامها خول المشرع لها أن تطلب من كلا الطرفين الطاعن والمطعون ضده تقديم البيانات والأوراق والمذكرات الإضافية . كما أن لها أن تجري التحقيقات اللازمة على الطبيعة وأن تستدعي أطراف الخصومة للمناقشة كما أجاز لها في حالة الضرورة أن تنوب واحد أو أكثر من أهل الخبرة ليدلي برأيه في النزاع بنفقات على حساب الطاعن المتظلم .

ولا شك أن اللجنة الاستئنافية وهي تتولى فصل الخطاب في كل أوجه الخلاف التي تثور بين الطرفين الممول ومصلحة الضرائب سواء من حيث

تقدير الأرباح أو من جهة المسائل القانونية التي تثار يكون لها السلطة الكاملة في هذا الصدد وهو أمر طبيعي يستفاد من النص على أن اللجنة تقوم « باعادة النظر في موضوع الطعن » .

ونظرا لانه قد تعرض بعض الأمور الفنية التي تدق على اللجنة الاستئنافية والتي تتطلب الاستعانة بالخبراء حولها القانون حق الاستعانة بآل خبرة وإن كنا لانوافق على النص الذي يقيد اللجنة بان تكون نفقات الخبراء على حساب الطاعن المتظلم وهو الممول ، لأن عمل الخبراء قد لا يطلبه الممول ولكن تراه المحكمة لازماً للفصل في الطعن ، ومن ثم كان يجب النص على أن مصاريف الخبراء يتحملها من يخسر تظلمه في النهاية وهو أمر طبيعي ومنطقي .

وإذا كان القانون قد نص على أن اللجنة الاستئنافية تصدر قرارها خلال شهرين على الأقل من تاريخ رفع التظلم إليها فان ذلك أمر تنظيمي لا يترتب على مخالفته بطلان .

اختصاص قضائي آخر : عهد القانون إلى كلا من لجان الطعن واللجنة الاستئنافية باختصاص آخر وهو الفصل في الطعون التي تثار في صدد ضريبة المرتبات والأجور والضريبة على المهن الحرة وسائر المهن غير التجارية أو الصناعية ، وبالجملات المنازعات التي يستلزمها تطبيق القانون ٢٦ لسنة ١٩٧٤ .

كما أضاف المشرع أيضا اختصاص آخر وهو الاختصاص بنظر المنازعات التي يستلزمها تطبيق القانون ٤٨ لسنة ١٩٧٦ الخاص بفرض ضريبة ممارسة عمل على المنشآت العاملة في الجمهورية العربية المتحدة ومع عدم الإخلال بالأحكام المضافة في قوانين الضرائب الخاصة .

تشكيل اللجنة الاستئنافية :

تشكل اللجنة الاستئنافية بقرار من وزير المالية بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب على النحو الآتي :

رئيسا

١ - نائب رئيس المكتب القانوني

٢ - وكيل مصلحة الضرائب أو مدير عام الضرائب المباشرة . عضوا

٣ - رئيس الغرفة التجارية لمحافظة صنعاء أو بالمحافظة الكائن بدائرتها

نشاط المكلف أو من أحد التجار ممن لا يقل ما يدفعونه من ضريبة

الأرباح التجارية والصناعية عن ٢٠٠٠ ريال سنويا .

وفي حالة عدم وجود غرفة تجارية في اللواء يعين أحد ممثلي التجار في

في مجلس المحافظة عضوا ولا يجوز الجمع بين عضوية لجنة الاستئناف وعضوية

أو رئاسة لجنة الطعن .

ونرى أنه قد آن الأوان لأن يناط بالقضاء والقضاء وحده بالفصل في

المنازعات الضريبية بدلا من اللجنة الاستئنافية وهذا أمر طبيعي ، فالقضاء هو

صاحب الفصل في الخصومات وهو أحق بها وأهلها سيما إذا كان خصم

المواطن هي جهة إدارية وسلطة عامة ، فالقضاء بضماناته العديدة يوفر

للمواطنين الطمأنينة والثقة في القرار الذي يفصل في المنازعة الضريبية وخاصة

أن تبعية بعض أعضاء اللجنة الاستئنافية لوزارة المالية تجعلهم موالين لها في

إصدار القرار ، وفي هذا إخلال بأصول القضاء فكيف يكون الشخص الواحد

خصما وحكما في آن واحد .

وجوب ارتباط لجنة الطعن بالمبادئ العامة للتقاضي :

فقد قضى بأنه وإن كانت لجنة الطعن (المنصوص عليها في المادة ٥٠ من

القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢)

مشكلة على الصورة التي صدر بها قرارها في هذه الدعوى - هيئة إدارية إلا

أنها وقد أعطتها القانون ولاية القضاء بالفصل في خصومة بين الممول ومصلحة

الضرائب - وجب وهي بهذه الصفة أن ترتبط بالأصول العامة والمبادئ

العامة للتقاضي والتي من مقتضاها ألا يجلس للفصل في خصومة من سبق له

إبداء الرأي فيها ، ومن ثم فإن ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه من بطلان

قرار لجنة الطعن تأسيسا على أن المأمور القاحص لأرباح الممول عن سني

النزاع قد اشترك في إصداره ، لا مخالفة فيه للقانون (١) .

(١) نقض مدني ١٢/٦/١٩٥٦ السنة ٧ ص ٩٦١ .

أثر قرار اللجنة الاستثنائية :

القرار الذى تصدره اللجنة الاستثنائية هو قرار فاصل وحاسم فى المنازعة الضريبية بين الممول ومصلحة الضرائب وهو قرار نهائى لا يجوز الطعن فيه بعد ذلك أمام أى جهة أخرى .

وعليه فانه بعد أن تصدر اللجنة الاستثنائية قرارها فى المنازعة الضريبية يكون الممول ملزم بدفع الضريبة حتماً وقضياً ، ولا يكون له أن يمتنع عن الدفع نظراً لأن قرار اللجنة الاستثنائية هو قرار بات .

ويجب أن يبلغ قرار اللجنة الاستثنائية فور صدوره إلى كل من المصلحة والممول عن طريق التبليغ الإدارى .

وهنا نعود إلى ما سبق أن قلناه ، وهو ضرورة أن يعهد إلى القضاء بمهمة الفصل النهائى فى المنازعات الضريبية ، فهى وحدها السلطة صاحبة الكلمة العليا فى هذا الصدد . وكما نود أن يتجلى التنظيم القانونى للفصل فى المنازعات الضريبية بان يكون القرار النهائى فى المنازعة الضريبية لأعلى محكمة فى البلاد وهى محكمة النقض والاقرار ، فالمنازعة الضريبية لا تقل شأنًا عن أى منازعة أخرى إن لم ترد عليها .

وجدير بالذكر أن الندوة الضريبية الخامسة المنعقدة بالمعهد الثقافى الضريبى بصنعاء فى الفترة من ١٥/١/١٩٨٠ حتى ١٧/١/١٩٨٠ قد ابرزت أن التجربة قد دلت على أن التشكيل الحالى للجان الطعن قد أصبح عائقاً من الناحية العملية فى إنجاز المنازعات الضريبية والفصل فيها وذلك بسبب قلة انعقاد هذه اللجان^(١) . وان كنا لا نوافق على التوصية التى انتهت بإعادة تشكيل لجان الطعن عن طريق استصدار قرار وزارى بمقتضاه يتفرغ مندوب من المالية لأعمالها ، ونهيب بالشارع العمى أن يعهد لهذا الاختصاص إلى القضاء حيث مناخ الحيدة والاستقلال وتوافر كافة الضمانات القانونية التى تتوافر لدى جهة أخرى سيما إذا كانت إحدى الجهات الإدارية طرفاً فى الدعوى . فكيف تصبح خصماً وحكماً فى آن واحد .

(١) محمد العاصى ، المرجع السابق ، ص ١٥١ .

الفصل السابع

التقادم الضريبي

تقادم الضريبة يعنى بالنسبة للحكومة سقوط حقها في مطالبة الممول بما قد يكون مستحقا عليه من ضرائب لمضى فترة طويلة لم يطالب خلالها بدين الضريبة . وأساس هذا التقادم هو حماية الممول من تراكم المتأخرات عليه بتقصير مصلحة الضرائب .

وأما التقادم بالنسبة للممول فهو يعنى سقوط حقه في مطالبة الخزنة بما دفع من ضرائب بغير حق ، لمضى فترة طويلة تسمى فترة التقادم لم يطالب خلالها بما دفع بغير وجه حق .

والحكمة من تقادم الضريبة هي نفس الحكمة من التقادم بوجه عام فالتقادم ينبى على قرينة الإهمال في المطالبة بالحق إذ لا يجوز أن يظل المدين في عرف التشريعات الوضعية مطالبا بدينه مدى الحياة أمام القضاء .

وقد تناولت المواد من ٥١ : ٥٣ النص على أحكام التقادم من حيث مدده وانقطاعه ووقفه وكيفية حساب مدده على النحو التالى :

أولا - مدة التقادم :

فقد نصت المادة ٥١ على مايلى : -

« يسقط حق الحكومة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى ٧ سنوات ، ويسقط حق المكلف في المطالبة برد الضرائب التى دفعت بغير حق بمضى ٧ سنوات » .

ويلاحظ أن المشرع قد ساوى بين الممول والحكومة بالنسبة لمدة التقادم ، وهو تسوية في محلها إذ ليس هناك ما يبرر التفرقة بين الطرفين في موضوع واحد وفي ظروف متماثلة .

مدى سرِيانه بالنسبة للحكومة :

عاجلت النصوص القانونية المادتين ٥٢ : ٥٣ بداية سرِيان التقادم فقررت المادة ٥٢ ما يلي : تبدأ المدة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (٥١) من اليوم التالي لانتفاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار المنصوص عليه في المادتين ١٤ ، ١٩ ... وتبدأ المدة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (٥١) المشار إليها من تاريخ اخطار المكلف بربط الضريبة وإذا عدل الربط بدأت مدة جديدة من تاريخ اخطاره بالربط المعدل وتنقطع المدة في الحالتين بالطلب الذي يرسله المكلف إلى مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول برد الزيادة التي أداها ، ولا يبدأ سرِيان التقادم في هذه الحالة إلا من تاريخ اخطار المكلف بقرار المصلحة بكتاب رسمي عن طريق التبليغ الإداري .

وفي حالة إجابة طلب المكلف كله أو بعضه يجب أن ترسل المصلحة له شيكا أو إذن صرف بالمبلغ المستحق له ، وفي حالة رفض الطلب كله أو بعضه يجب اخطاره خلال ستة أشهر من تاريخ تقديم طلبه ببيان مفصل بأسباب الرفض .

كما نصت المادة ٥٣ على ما يلي :

« وتبدأ مدة التقادم في الحالات المنصوص عليها في المادة (١٨) من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة وتبدأ مدة التقادم بالنسبة إلى المكلف الذي لم يقدم اقرارا من تاريخ اخطاره لمصلحة الضرائب بمزاولة النشاط .

والتقادم يحسب عادة بالتقويم الميلادي وبالأيام دون الساعات ، كما أنه من المقرر أنه لا يحسب اليوم الأول وأن مدة التقادم تكمل بانقضاء أول يوم منها » .

وقد عاجلت المادتان ٥٢ ، ٥٣ على نحو ما رأينا بداية سرِيان مدة التقادم في أحواله العديدة .

التقادم في حالة الربط الأصلي :

نصت المادة ٥٢ على أن تبدأ مدة التقادم بالنسبة للحكومة في المطالبة

بالضرائب من اليوم التالى لانتهاه الأجل الذى كان محددًا لتقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه فى المادتين ١٤ ، ١٩ ، والإقرار المشار إليه فى المادة ١٤ هو الإقرار الضريبي الذى تلزم شركات الأموال بتقديمه (وهى شركات المساهمة وانتموسية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة) مبينا به مقدار الربح أو الخسارة ويكون معتمدا من أحد المحاسبين القانونيين .

أما الإقرار المنصوص عليه فى المادة ١٩ فهو الإقرار الضريبي الذى يلتزم كافة الممولين بتقديمه عدا الشركات الثلاث سالفة الذكر - وهو الذى يتضمن مقدار الربح . ويلاحظ هنا أن المشرع لم يذكر فى المادة ١٩ سوى الإقرار المتضمن الربح فى حين أنه نص على مبدأ تقديم الإقرار فى المادة ١٤ سالفة الذكر سواء بالربح أو الخسارة وهى تفرقة منطقية ، لأنه فى حالة الخسارة لا يكون هناك مطالبة من جانب الحكومة ونرى أن الممول هنا فى مفهوم المادة ١٩ يلتزم بأن يقدم الإقرار الضريبي سواء حقق ربحا أو خسارة ، وحتى تتحقق المساواة بالنسبة للممولين فى التقادم أعمالا للعدالة الضريبية .

وقد يرد على ذلك بأننا لا نكون فى حاجة إلى الحديث عن التقادم المسقط الضريبية إذا كان الممول لم يحقق ربحا بل حقق خسارة . ولكن هذا مردود عليه بأن الممول قد يقدم من جانبه إقرارا يتضمن خسارة ثم تقوم الإدارة الضريبية بتعديله وفقا لما تراه من أنه لم يحقق خسارة وإنما حقق ربحا ثم أخفاه . ومن ثم كانت أهمية النص على أن التقادم يبدأ من اليوم التالى لانتهاه الأجل الذى كان محددًا لتقديم الإقرار سواء كان بالربح أو الخسارة .

سريان التقادم بالنسبة للممول :

تقتضى مبادئ العدالة أن يبدأ التقادم المسقط لحق الممول فى استرداد ما دفع بغير وجه حق من تاريخ علمه علما يقينا بمبلغ الضريبة الذى كان يجب دفعه . فهنا تقوم مشكلة الإهمال فى المطالبة بحقوقه . وعلى ذلك قضى بأن التقادم المسقط لحق الممول فى المطالبة برد المبالغ التى حصلها من مصلحة الضرائب بغير وجه حق يبدأ من تاريخ اعلانه بالضريبة التى ربطت عليه ، فمن هنا

التاريخ فقط يتحقق علمه بمبلغ الضريبة الواجب عليه أداؤها ومقدار ما أخذ منه بغير حق (١) .

على أنه يشترط لسقوط حق الممول في استرداد ما دفعه بغير وجه حق شرطان :

الأول : أن تكون المبالغ المطلوب استردادها قد دفعت باعتبارها ضرائب .

الثاني : أن تكون هذه المبالغ قد حصلت بغير وجه حق وقت تحصيلها .

فإذا لم يتوافر هذان الشرطان في المبالغ المطلوب استردادها أصبحت هذه المبالغ ديناً مدنياً يسقط الحق في المطالبة به بمدة السقوط المقررة في قانون المعاملات الشرعية (٢) .

وقد قن المشرع اليمنى ذلك الحل فقضى على أن تبدأ المدة المسقطه للتقادم بالنسبة للممول الذى دفع مبالغ بغير حق من تاريخ انقطاعه بربط الضريبة عليه .

ثانياً - إنقطاع التقادم :

نصت المادة ٥١ على أن التقادم ينقطع - علاوة على أسباب قطع التقادم القانونية كالمطالبة التقضائية بالتبذير على المكلف بأداء الضريبة أو بالاحالة إلى لجان الطعن .

فإذا قامت مصلحة الضرائب بالتبذير على المكلف بدفع الضريبة وتسايدتها للمصلحة فإن ذلك يعتبر إجراء قاطعاً للتقادم .

كذلك فإن قيام المصلحة بإحالة الأوراق إلى لجنة الطعن يترتب عليه أيضاً قطع التقادم . وقد قضى بأنه إذا أرسل أمور الضرائب خطاباً للممول يرد

(١) نقض مدنى ١٩٥٣/٦/٢٥ ، الطعن رقم ٤٠٩ لسنة ٢١ ق .

(٢) محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ص ٧٩٧ ، ٧٩٨ .

على طلبه الاسترداد بأن المبالغ الزائدة مودعة أمانة على ذمة الضرائب الجديدة يكون خطابه قاطعا للتقادم لأنه صادر من شخص يمثل مصلحة الضرائب^(١).

بداية التقادم في حالة إجراء ربط إضافي

وقد عالجَت المادة ٥٣ محكمة بالغة إذ قررت أنه في حالة الربط الإضافي وهو الربط الذي تجرّيه مصلحة الضرائب في حالة ما إذا كان المكلف قد قدم إقرارا ضريبيا غير سليم (أخفى مبالغ تسرى عليها الضريبة ، أو لم يقدم إقرارا) وربطت الضريبة على المكلف ثم تحققت المصلحة من أن هناك أوجه أخرى للربط لم تكن تعلمها وقت اجرائه . كما لو استعمل المكلف طرقا احتيالية لإخفاء عناصر دخله من نشاط ، في هذه الأحوال كلها لا تبدأ مدة التقادم إلا من تاريخ العلم بالعناصر المخفاه . كما اردفت المادة ٥٣ حكما آخر . وهو بالنسبة للمكلف الذي لم يقدم إقرارا ضريبيا — وكان عليه تقديمه — فإن مدة التقادم تبدأ من تاريخ اخطاره لمصلحة الضرائب بمزاولة النشاط ، فذلك التاريخ هو التاريخ الذي يفترض فيه حقا قيام الممول بممارسة نشاطه . د. عاصم أحمد عجيلة.

(١) مصر الابتدائية في ١١/١١/١٩٤٨ ، مشار إليه في مؤلف كامل بلوى ، ص ٤٩٨ .

البَابُ الثَّالِثُ

الضريبة على كسب العمل

دكتور/ محمد زويج عبد الوهاب

نظم التشريع اليمنى أحكام الضريبة على كسب العمل بمقتضى قرار مجلس القيادة بالقانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م بإصدار قانون ضريبة كسب العمل .

وقد قسم المشرع اليمنى فى القانون المشار إليه ضريبة كسب العمل إلى ضريبتين رئيسيتين : من ناحية أولى « الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها » ، وقد وردت أحكامها فى الباب الأول من القانون . ومن ناحية ثانية « الضريبة على أرباح المهن الحرة ومساثر المهن غير التجارية والصناعية » ، وجاءت أحكامها فى الباب الثانى من نفس القانون المذكور رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م . وقد تضمن الباب الثالث أحكاماً عامة مشتركة .

وجمع هاتين الضريبتين فى قانون واحد تحت عنوان واحد هو « ضريبة كسب العمل » يعبر عن خطة تشريعية سليمة . وذلك لأن كلا من « الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها » و « الضريبة على أرباح المهن الحرة ومساثر المهن غير التجارية والصناعية » ، تجمعهما صفة مشتركة واحدة فى الجوهر : وهى أن الضريبة فى الحالتين تصيب دخلاً مصدره العمل الإنسانى ^(١) . فالإيرادات التى تسرى عليها هاتان الضريبتان هى من نتائج العمل ^(٢) . وهذه الصفة أوضح ما تكون فى ضريبة المرتبات والأجور وما فى حكمها . ولكنها واضحة كذلك بالنسبة للضريبة على أرباح المهن الحرة أو المهن غير التجارية . فإذا كان لرأس المال أحياناً دوراً فيها ، إلا أنه دور ثانوى محدود ولا يبنى أن الدخل المستمد منها مصدر العمل البشرى بصفة أساسية وجوهرية . فهذه المهن الحرة وغير التجارية « يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشرى على رأس المال » حسب تعريف القانون اليمنى لها فى المادة (١٦) . وعلى سبيل المثال نذكر مهنة الطبيب أو مهنة المحامى وهما من قبيل المهن الحرة غير التجارية فدخل المحامى أو الطبيب كما هو واضح مصدره أساساً جهدهما البشرى .

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ،

١٩٧٤ ص ٦٢٧ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بدوى ، والدكتور محمد حنى النشار ، أصول التشريع

الضريبى المصرى ، الطبعة الأولى ١٩٥٩ ص ٦٧٥ .

ولا عبرة ولا أهمية بالدور الضئيل لرأس المال الذى قد يستعين به كل منهما فى مباشرة مهنته .

وهكذا تتميز ضريبة كسب العمل بتنوعها السالفين عن غيرها من الضرائب المفروضة على الدخول الأخرى . فبينما تفرض ضريبتا كسب العمل على الدخل المستمد أساساً من العمل الإنسانى : نجد أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تصيب الدخول المستمدة من مصدر مختلط من رأس المال والعمل ، كذلك نجد أن الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (مثل إيرادات الأسهم والسندات وفوائد الودائع) تفرض على الإيرادات المستمدة من رأس المال . وتطبيقاً لمبادئ العدالة الضريبية عمل المشرع الجنى مثلما هو الوضع عموماً فى التشريع المقارن ، على تقرير معاملة ضريبية متنوعة للدخول المشار إليها حسب طبيعة كل دخل ومصدره : فبالنسبة لضريبة كسب العمل بفرعها فإن سعرها أخف وأقل ، بالمقارنة بأسعار أو معدلات الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية أو المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . فن الطبعى أن تكون الضريبة على الدخل المستمد من العمل أخف وطأة من الضريبة على الدخل الناتج من عنصري رأس المال والعمل ، بينما تكون الضريبة على الدخل المستمد من رأس المال وحده الأكثر شدة على الإطلاق .

بقي أن نلاحظ أنه إذا كانت الضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها تشترك مع الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية فى أنهما فرعان لضريبة كسب العمل ونظمهما قانون واحد ، إلا أن كلا من الضريبتين مختلفتان فيما بينهما اختلافاً كبيراً . فالقواعد التى تحكم وعاء الضريبة وتبين سعرها وكيفية ربطها وتحصيلها ، تختلف تماماً حسبما كان الأمر يتعلق بالضريبة على المرتبات والأجور أو بالضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية . وكل ما يقرب بين الضريبتين ويجمع بينهما هو أنهما تصبيان دخلاً مصدره العمل .

وسوف نعالج كلا من هاتين الضريبتين فى فصل مستقل على النحو التالى .

الفصل الأول

الضريبة على الرتب والأجور وما في حكمها

وقد وردت أحكام هذه الضريبة - كما سبق القول - في الباب الأول من قرار مجلس القيادة بقانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م بإصدار قانون ضريبة كسب العمل . وقد قسم القانون هذا الباب الأول الخاص بالضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها ، إلى ستة فصول على النحو التالي : الفصل الأول « الأشخاص المكلفون بالضريبة والدخل الخاضع لها » ، والفصل الثاني « تحديد الدخل الخاضع للضريبة » ، والفصل الثالث « نسب الضريبة والحدود الدنيا المعفاة منها » ، والفصل الرابع « الإعفاءات من الضريبة » ، الفصل الخامس « واجبات أرباب العمل والموظفين والمستخدمين » ، وأخيراً الفصل السادس بعنوان « تحقق (أو ربط) الضريبة وتحصيلها » .

وفي دراستنا لهذه الضريبة ، فإننا نقسم هذه الدراسة إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول :

خصائص الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها .

المبحث الثاني :

وعاء الضريبة أو الدخل الخاضعة لها .

المبحث الثالث :

حالات الإعفاء من الضريبة .

المبحث الرابع :

كيفية ربط الضريبة وتحصيلها وضمانات التحصيل .

المبحث الأول

خصائص الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها

تتميز هذه الضريبة بخصائص عديدة ، أهمها ما يلي :

١ - الضريبة على المرتبات والأجور تفرض على إيرادات أو دخول الأفراد الذين يعملون لحساب الغير وتحت إشرافه بمقتضى رابطة استخدام .

فمن ناحية أولى هذه الضريبة تفرض على دخول الأفراد أى الأشخاص الطبيعيين وليس الأشخاص المعنوية . ومن ناحية ثانية يشترط لفرض ضريبة المرتبات والأجور أن يكون الدخل ناتجاً من علاقة عمل أو استخدام لدى الغير وهذا ينطبق أولاً على العمال أو المستخدمين الذين يعملون لحساب الشركات والهيئات الخاصة بناء على عقد عمل . وذلك ينطبق ثانياً على الموظفين العموميين الذين يعملون لحساب الدولة أو غيرها من الأشخاص المعنوية العامة المحلية أو المرفقية (الهيئات والمؤسسات العامة) .

وبلاحظ أن الموظف العام لا يرتبط بالجهات الإدارية العامة بعقد عمل بالمعنى الصحيح ، لأن علاقة الموظف العام بالدولة هى علاقة تنظيمية تتأسس على القوانين واللوائح الوظيفية ، ولكن الموظف العام يبقى فى علاقة تبعية مباشرة ويعمل تحت إشراف ورقابة الدولة والهيئات العامة تماماً ، مثلما يعمل الأجير أو العامل تحت رقابة وتبعية رب العمل الخاص . ففى الحالتين هناك رابطة استخدام لدى الغير : هذه الرابطة أساسها عقد العمل الخاص بالنسبة للعامل والأجير . وأساسها القوانين واللوائح بالنسبة للموظف العام ، ولكن رابطة الاستخدام والتبعية قائمة فى الحالتين .

وهذه الخصيصة الأولى التى تتحل فى أن ضريبة المرتبات تنطبق على دخول الأفراد أو الأشخاص الطبيعيين الذين يرتبطون بالغير بعلاقة استخدام قد أبرزتها المادة الأولى من القانون النجى رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م فى فقرتها الأولى والثانية .

٢ - الضريبة على المرتبات والأجور تعتبر ضريبة مباشرة . فالضرائب المباشرة تتميز عمومأ بأن المكلف بها قانونأ هو الممول الفعلى لها ، كما تتميز

أيضاً بالثبات والدورية في التحصيل ^(١) . وهذا وذاك ينطبق على ضريبة المرتبات والأجور .

فمن ناحية أولى ، هذه الضريبة يتحملها الموظف أو العامل نفسه فهو الممول الفعلي للضريبة . ولا يؤثر في ذلك أن أسلوب تحصيل الضريبة على المرتبات هو أسلوب « الحجز من المنبع » ، حيث ألزم القانون أصحاب الأعمال والجهات الحكومية بحجز مبلغ الضريبة من المرتبات والأجور وتوريدها إلى مصلحة الضرائب . فهذه الطريقة في الجباية لا تخرج الضريبة في ذاتها عن طبيعتها كضريبة مباشرة طالما أنها نستقطع من مرتب الموظف أو أجر العامل ، فالموظف أو العامل هو إذن الممول الحقيقي للضريبة وهو الذي يتحمل العبء الضريبي ^(٢) .

ومن ناحية ثانية ضريبة المرتبات والأجور لها صفة اثبات والانتظام أو الدورية وهو ما تتميز به الضرائب المباشرة كما أسلفنا . فهي طبقاً للقانون اليمنى ضريبة شهرية تستحق على الدخل الشهري للموظف أو العامل ، ويحدد سعرها على أساس الدخل الشهري (راجع المواد (٤) و (٥) و (٦) و (٧) من قانون ضريبة كسب العمل رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤) .

٣- الأصل أو القاعدة أن ضريبة المرتبات والأجور تسرى على الدخل المستند من العمل فقط . ولكن هذه القاعدة يمكن أن ترد عليها بعض الاستثناءات حيث يكون من الجائز أن تفرض دية ضريبة في حالات محدودة على بعض الدخول الغير ناتجة عن العمل . فن المقرر في ظل التشريع المصري مثلاً أن ضريبة المرتبات والأجور تسرى كذلك على بعض أنواع من الإيرادات التي وإن كانت غير ناتجة عن العمل إلا أنها تشبه المرتبات والأجور بالنظر لصفاتها الدورية . وأهم الأمثلة عليها : الإيرادات المرتبة لمدى الحياة ،

(١) راجع الدكتور عبد العزيز السقاف ، نظريات المالية العامة والنظام المال في الجمهورية العربية اليمنية ، ص ٢٠٠ .

(٢) راجع الدكتور محمد طه بلوى والدكتور محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي المصري ، ص ٦٧٨ .

والقبرعات والإعانات التي تدفع بصفة دورية ، والاستحقاق في الوقف متى كان يدفع لمستحقه بصفة دورية . ويلاحظ أن الفقه في مصر يتجه لمخضوع هذه الإيرادات للضريبة على المرتبات رغم أنها ليست إيرادات ناتجة عن العمل على أساس أن النص التشريعي الذي يفرض ضريبة المرتبات والأجور أضاف عبارة « وما في حكمها »^(١) . فالإيرادات المشار إليها في حكم المرتبات والأجور ، لأنها تشبه المرتب أو الأجر من حيث أنها تدفع بصفة دورية ، ومن حيث أنها عموماً إيرادات ليست ناتجة عن رأس المال أو عن نشاط تجارى أو صناعى أو نتيجة مزاولة إحدى المهن الحرة (كالطب أو المحاماة . . .) . وهكذا تصبح تلك الإيرادات « في حكم » المرتبات والأجور . يضاف لذلك أن القانون المصرى في الضريبة على المرتبات نص صراحة على الإيرادات المرتبة لمدة الحياة ، وأخضعها بصريح النص لهذه الضريبة .

وقد يقال أن تلك الإيرادات الاستثنائية الغير ناتجة عن العمل والسابق إعطاء أمثلة لها ، قد يقال أنها يمكن أن تخضع في الجمهورية العربية المتحدة للضريبة المبنية على المرتبات والأجور ، على اعتبار أن القانون المبنى في عنوان الضريبة على المرتبات والأجور أضاف عبارة « وما في حكمها » .

ولكن بالرغم من هذه العبارة ، إلا أننا نرى أن التشريع المبنى في الضريبة على المرتبات والأجور لا يسمح بفرض هذه الضريبة إلا فقط على الدخول الناتجة من العمل لحساب الغير . وذلك على خلاف الوضع في التشريع المصرى وفيما يلى يلجأ أسباب هذا الرأى :

فن ناحية أولى ، القانون المبنى على المرتبات لم يفرض هذه الضريبة على الإيرادات المرتبة لمدة الحياة على خلاف ما نص عليه صراحة القانون

(١) انظر على سبيل المثال : الدكتور محمد طه بلوى والدكتور محمد حملى النشار ، المرجع السابق ص ٢٧٨ وص ٧٠٥ - الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٦٣٢ . وفى هذا المعنى ملف مصلحة الضرائب فى مصر ، رقم ١٩/١/٦ صفحتى ١٧ ، ١٨ .

المصرى . بل على العكس القانون اليمنى أعنى صراحة صورة هامة من صور الإيرادات المرتبة لدى الحياة من الخضوع لضريبة المرتبات ، وهى التعويضات أو التخصيصات لدى الحياة التى تلغ لضحايا حوادث العمل (المادة ٨ / د من القانون) .

ومن ناحية ثانية ، القانون اليمنى (رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤) أعنى صراحة معاشات التقاعد من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور (المادة ٨ / ح) . وفى الحقيقة بقية صور الإيرادات المرتبة لدى الحياة والإعانات والتبرعات الدورية وكذلك الاستحقاق فى الوقف ، تأخذ حكم المعاشات فى الجوهر ، ومن ثم تكون معفاة مثلها .

ومن ناحية ثالثة ، الحجة الأقوى والحاسمة فى رأينا ، هى أن القانون اليمنى فى تحديده لنطاق الضريبة على المرتبات (المادة الأولى من القانون) نص صراحة على أن الدخل الخاضع للضريبة هو دخل الأشخاص الطبيعيين . « الناتج عن استخدامهم » لدى الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات العامة أو الناتج عن استخدامهم « لدى الشركات والمصارف والأفراد . فالقانون اليمنى إذن صريح وقاطع فى اشتراط أن يكون الدخل الخاضع لضريبة المرتبات ناتجاً عن رابطة استخدام ، أى علاقة عمل . وهذا فى رأينا يجمع خضوع أى دخل أو إيراد غير ناتج عن العمل لضريبة المرتبات والأجور . فالقاعدة فى اليمن لا تحتمل إذن أى استثناء .

٤ - الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة شخصية ، بمعنى أنها تأخذ فى الاعتبار حالة الممول الشخصية . ويبدو ذلك من عدة نواحي أهمها ما يلى :

فن ناحية أولى ، أعنى المشرع اليمنى جزءاً من الإيراد الشهرى من الخضوع للضريبة (فقد نصت المادة ٤ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ م على أن ١٥٠ ريال الأولى من الدخل الصافى الشهرى معفاة) .

ومن ناحية ثانية ، بعد الجزء المعفى قرر المشرع الوضعى اليمنى سعراً تصاعدياً للضريبة على شرائح المرتب أو الأجر ، بحيث تزيد نسبة الضريبة كلما ازداد المرتب حتى تصل فى نهاية الأمر إلى نسبة ١٥ ٪ كحد أقصى

لمعدل الضريبة . ومن ناحية ثالثة ١٤ هو أبلغ في الدلالة على مراعاة الحالة أو الظروف الشخصية أن القانون المبني أعني تماماً من الضريبة على المرتبات والأجور ، أعني معاشات التقاعد وتعويضات التبريع والفصل من الخدمة (أنظر المادة ٨ - فقرة ح) . وهذا الإعفاء التام لمعاشات التقاعد بالذات يعتبر موقفاً متميزاً في التشريع المبني ، على خلاف بعض التشريعات الأخرى التي تفرض ضريبة المرتبات والأجور على هذه المعاشات ، ولذا ذكر على سبيل المثال التشريع الفرنسي والتشريع اللبناني (١) .

٥ - الضريبة على المرتبات تسرى على الدخل الصافي الشهري الذي يحصل عليه الموظف أو العامل وليس على الدخل الإجمالي . بمعنى أنه قبل حساب الضريبة يجب أن يخصم من مجموع الدخل الإجمالي الشهري مبالغ معينة حددها القانون لاعتبارات العدالة ، وهي على التوالي : قسط معاش التقاعد ، جميع التعويضات التي تمنح للمكاف لقاء أعباء ونفقات الوظيفة مثل بدلات التمثيل والضيافة ونفقات السفر والانتقال ، وأخيراً قيمة رسم الدمغة . وبعد خصم هذه المبالغ والنفقات تطبق الضريبة بأسعارها التصاعدية ، وليس قبل ذلك . وهذا هو ما نعنيه بأن الضريبة تطبق على الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي (راجع المادة (٣) والمادة (٦) من القانون) .

٦ - تم جباية ضريبة المرتبات والأجور بطريق الحجز عند المنبع . وتلك خصيصة هامة - سبقت الإشارة إليها عرضاً - تميز الضريبة على المرتبات . فالمرجع المبني ألزم أرباب الأعمال والموظفين بالإيراد الخاضع للضريبة ، أن يقتطعوا لحساب مصلحة الضرائب من مرتبات موظفيهم ومستخدمهم مقدار الضريبة المستحقة . وأن يسددوها إلى المصلحة خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق (المادة (١٢) من القانون) . وغرض المشرع

(١) راجع في التشريع اللبناني : الدكتور حسن عواضة ، المالية العامة ١٩٧٨ ص ٦٨٠ ، ويلاحظ أن التشريع المصري أيضاً كان في الماضي يفرض ضريبة المرتبات والأجور على معاشات التقاعد حتى عام ١٩٦٣ . وفي العام المذكور أضحى المشروع المصري معاشات الموظفين العموميين ، ثم امتد هذا الإعفاء في عام ١٩٧٠ إلى جميع أنواع المعاشات (القانون رقم ٧٢ لسنة ١٩٧٠) .

وضعى من ذلك هو إحكام الرقابة على تحصيل الضريبة والقضاء على إمكانية الهرب منها ، بالإضافة إلى تقليل نفقات الجباية إلى أقل حد ممكن . وفى سبيل تدعيم هذا الغرض الرئيسى الذى يتمثل فى إحكام الرقابة على التحصيل ومنع إمكانية الهرب من هذه الضريبة ألزم القانون أرباب الأعمال والموظفين بالإيراد عند سدادهم لمقدار الضريبة بإرفاق بيان بموظفيهم ومستخدميههم ومراتب ومخصصات كل منهم والضريبة المقتطعة منهم ، ويكتفى بالنسبة لموظفى ومستخدمى الجهات الإدارية العامة بأزواعها بكشوف المرتبات الشهرية . ولكن هناك حالة استثنائية نص عليها القانون ، وفيها لا تحجز الضريبة من المنبع بل يلتزم بسدادها الموظف أو المستخدم بنفسه إلى مصلحة الضرائب وهى حالة أن يقوم الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من رب عمل فى آن واحد (راجع المادة (١٢) السابق الإشارة إليها) .

المبحث الثانى

وعاء الضريبة أو الدخول الخاضعة

سنعالج هنا مسألتين تتعلقا بوعاء الضريبة لكى نحدده على نحو دقيق : من ناحية أولى نطاق الدخول الخاضعة للضريبة ، ومن ناحية ثانية أنواع الدخول الخاضعة لها . ونتناول كلا منهما فى مطلب مستقل .

المطلب الأول

نطاق الدخول الخاضعة للضريبة

نطاق الدخول الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور تحدده المادة الأولى من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م — السابق الإشارة إليه . فقد نصت هذه المادة الأولى على ما يلى :

تفرض ضريبة على المرتبات والأجور على :

(أ) دخل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن استخدامهم لدى الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والهيئات والمؤسسات العامة سواء

أكان المكلف بالضريبة يمينياً أو أجنبياً مقيماً في الجمهورية العربية
اليمينية أو خارجها ، وسواء أكان العمل الذي ينتج عنه الدخل قد
أدى في اليمن أو في الخارج وذلك مع علم الإخلال بما تقتضيه
الاتفاقات من استثناءات لهذا الحكم .

(ب) دخل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن استغلالهم لدى الشركات
الشركات العامة أو الخاصة أيا كانت صفتها القانونية والمصارف
والأفراد إذا كانت الخدمة مؤداة في اليمن ، أو إذا كان المكلف
بالضريبة مقيماً في اليمن ، ويعتبر المكلف مقيماً في اليمن إذا اتخذ منها
محللاً لاقامته الرئيسية أو كانت له مصالح رئيسية فيها .

من خلال هذا النص يمكن القول بأن الدخول التي تخضع لضريبة
المرتبات والأجور وما في حكمها تنقسم إلى قسمين رئيسيين : الدخول التي
تدفعها الهيئات العامة من ناحية أولى ، والدخول التي يدفعها الأفراد والهيئات
الخاصة من ناحية أخرى . وذلك على الوجه التالي :

أولاً - الدخول التي تدفعها الهيئات العامة الوطنية :

وهذا القسم الأول من الدخول الخاضعة لضريبة المرتبات والأجور
وما في حكمها يشمل ما تدفعه الهيئات الإدارية العامة الوطنية إلى الموظفين
والمستغلين العموميين والخبراء ، بصفة مرتب أو أجر أو ما في حكمها .
ونعني بالهيئات الإدارية العامة الوطنية التي تدفع الدخل كل جهة إدارية
مركزية ، وكذلك هيئات الإدارة المحلية ، وأخيراً الهيئات أو المؤسسات
العامة . ويلاحظ أن نص المادة الأولى من القانون المشار إليها أعلاه لم يذكر
الهيئات المحلية ، ولكنها تدخل في عموم عبارة الهيئات أو المؤسسات العامة .

فالإيرادات أو الدخول التي تدفعها الجهات الإدارية العامة اليمنية أياما
كانت تخضع للضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها ، وذلك بصرف
النظر عن جنسية من يدفع له المرتب أو الأجر يمينياً كان أم أجنبياً ، وكذلك
بصرف النظر عن محل اقامته سواء أقام في الجمهورية العربية اليمنية أم في

الخارج . أيضاً لا يهم نوع أو مكان الخدمة التي استحق الدخل بسببها سواء تمت في اليمن أم في الخارج .

فكما نرى أساس فرض الضريبة في هذه الحالة الأولى هو انبعاث الدخل أو الإيرادات من الخزانة العامة الوطنية أي من الخزانة العامة اليمنية ، فكل دخل يتم دفعه من الخزانة العامة بناء على رابطة استخدام مع إحدى الجهات الإدارية الوطنية ، فإن هذه الدخل تخضع للضريبة اليمنية على المرتبات والأجور وما في حكمها أيا ما كانت جنسية من يتلقى الدخل وأينما كانت محل إقامته في الجمهورية العربية اليمنية أم خارجها ، وأيا ما كانت نوع أو مكان الخدمة المؤداة لحساب الهيئات الحكومية والعامة الوطنية (١) .

ومن الطبيعي أن يد على هذا الحكم استثناء متعلق بالاتفاقيات الدولية التي قد تعقدها الحكومة اليمنية مع حكومات الدول الأجنبية ، والتي قد تقرر بعض الإعفاءات لمرتبات بعض الخبراء الأجانب الذين تستخدمهم الحكومة اليمنية .

ويلاحظ أن الإيرادات أو الدخل التي تدفعها الهيئات العامة الأجنبية لا تدخل في نطاق نص المادة الأولى / فقرة «ب» من القانون ، ومن ثم فهي لا تخضع لأول وهلة للضريبة اليمنية على المرتبات والأجور . وذلك لأن الدخل أو المرتب مدفوع من خزانة عامة أجنبية . وقد يكون هذا مفهوماً بالنسبة للموظفين من جنسية أجنبية ، ولكنه غير مفهوم بالنسبة للوطنيين اليمنيين الذين يعملون في مؤسسات تابعة لهيئات عامة أجنبية كالسفارات والقنصليات وبعض المدارس والمعاهد التابعة لحكومات أجنبية . ويبدو إن الإرادة الضمنية للمشرع تتجه نحو خضوع هذه الدخل التي يحصل عليها المستخدمون

(١) وتطبيقاً لذلك تسرى ضريبة المرتبات والأجور اليمنية على ما يتقاضاه الموظفون والمستخدمون الأجانب في الهيئات اليمنية في الخارج كالسفارات والقنصليات اليمنية ، وكذلك الأجانب العاملون في كل مؤسسة حكومية يمنية في الخارج ، بالرغم من الجنسية الأجنبية لأن يتلقوا الراتب وبالرغم من إقامته في الخارج ، إلا أن أتب تخضع لضريبة المرتبات اليمنية لأن العمل يتم لحساب هيئة حكومية يمنية والدخل يأتي من الخزانة العامة اليمنية .

اليمينون من هيئات عامة أجنبية لضريبة المرتبات والأجور ، بدليل أن القانون المسمى في الفصل الخاص بالإعفاءات من ضريبة مرتبات (الفصل الرابع) قد أعفى مرتبات ومخصصات سفراء وقناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية العربية اليمنية ورجال السلكين السياسى والقنصلى « وموظفهم الأجانب » وذلك بشرط المعاملة بالمثل (مادة (٨) فقرة ١) . هذا يفيد ضمناً وحتماً عدم إعفاء الموظفين الوطنيين . ولكن هذا الحكم قاصر على مقار السفارات والقنصليات الأجنبية ، ولا ينطبق بالضرورة على مستخدم وطنى يعمل في معهد أو مدرسة مثلاً تعمل بصفة شرعية وتكون تابعة لهيئة عامة أجنبية .

لذلك كنا نفضل إضافة فقرة صريحة في القانون (في المادة الأولى - فقرة ١١) تنص مباشرة على عدم إعفاء دخول الوطنيين العاملين في مؤسسات تابعة لهيئة عامة أجنبية من الضريبة على المرتبات والأجور ، طالما أن الخدمة مؤداة في اليمن .

لانيا - الدخول التى يدفعها الأفراد والهيئات الخاصة :

وهذا القسم الثانى من الإيرادات أو الدخول الخاضعة للضريبة يشمل المرتبات والأجور وما فى حكمها ، التى تدفعها الشركات العامة أو الخاصة والمصارف والأفراد . ويجب أن نعرف أنه لا اعتبار هنا لجنسية الفرد أو الهيئة الخاصة التى تدفع الدخل أو الإيراد . سواء كانت وطنية أم أجنبية ، كذلك لا عبرة بمحل إقامة الفرد أو الهيئة التى تدفع هذا الدخل سواء فى الجمهورية العربية اليمنية أم فى الخارج .

ويلاحظ أن القانون المسمى وضع « الشركات العامة » على قدم المساواة مع الشركات الخاصة والأفراد . والمشرع الوضعى المسمى يكون بذلك قد أخذ بالتصور السائد فى فقه القانون الإدارى . من حيث اعتبار شركات القطاع العام والمختلط من أشخاص القانون الخاص وليس من أشخاص القانون العام^(١) .

(١) راجع : الدكتور محمد رفعت عبد الوهاب والدكتور عاصم أحمد عجيلة ، القانون الإدارى المسمى ص ٢٦٤ .

ولكن لكي تسرى ضريبة المرتبات والأجور على ما يدفعه الأفراد والهيئات الخاصة المشار إليهم ، يشترط القانون أحد الشرطين التاليين :

١- إذا كنت الخدمة التي يستحق عليها الدخل قد أدت في اليمن . وذلك بغض النظر عن جنسية المستفيد بالدخل أو محل إقامته . فأساس الخضوع للضريبة في هذه الحالة هو الولاء الاقتصادي ^(١) أى أداء الخدمة في اليمن .

وتطبيقاً لذلك تسرى ضريبة المرتبات والأجور على الأجر الذي يتلقاه أجنبي مقيم في الخارج عن عمليات عارضة أداها في اليمن أثناء إقامته المؤقتة فيها . وعلى سبيل المثال إذا استدعى طبيب أجنبي مقيم في الخارج لأداء عملية جراحية بأحدى المستشفيات في اليمن ، وارتبط مع المستشفى بعقد عمل خضع الدخل الذي يحصل عليه لضريبة المرتبات اليمنية .

٢- إذا كان المستفيد من الدخل مقيماً في اليمن . وذلك بغض النظر عن جنسيته أو بمكان أداء الخدمة في اليمن أو الخارج . فأساس الخضوع للضريبة في هذه الحالة هو الولاء الاجتماعي ، أى إقامة صاحب الدخل في الجمهورية العربية اليمنية .

وقد حدد القانون اليمني معنى الإقامة في اليمن فأضاف : ويعتبر المكلف بالضريبة (أى المستفيد من الدخل) مقيماً في اليمن إذا اتخذ منها محلاً لإقامته الرئيسية أو كانت له فيها مصالح رئيسية .

وتطبيقاً لذلك فإن المرتبات التي تدفعها الهيئات الدولية لأشخاص يقيمون في اليمن عن خدمات أدت في الخارج : تخضع للضريبة اليمنية على المرتبات والأجور ، ما لم يوجد نص صريح باعفاؤها . كذلك تنطبق الضريبة على مرتبات وأجور المستخدمين الأجانب في سفينة يمنية ، لأن السفينة التي تحمل العلم اليمني تعتبر أرضاً يمنية .

(١) انظر : الدكتور محمد طه بدوي والدكتور محمد حمدي النشار ، المرجع السابق

وهكذا كما رأينا المرتبات والأجور التي تدفعها الهيئات الخاصة أو الأفراد لمن يرتبطون معهم بعقود عمل ، تخضع للضريبة الجنية على المرتبات في حالة أداء الخدمة في اليمن ولو كان من أدى الخدمة مقبياً في الخارج ، وكذلك في حالة أن يكون المستفيد بالمرتب أو الأجر مقبياً في اليمن ولو كانت الخدمة مؤداة في الخارج . ويلاحظ أنه من الممكن أن تحدث حالات ازدواج ضريبي كما لو أن الأجنبي المقيم في الخارج كان قد سبق أن دفع ضريبة أجنبية على المرتبات . ثم يدفع مرة أخرى الضريبة الجنية المماثلة بسبب أداء الخدمة في اليمن ^(١) . والازدواج أمر غير مستحب عموماً وغير عادل ، إلا أنه لا يمكن تجنبه هنا إلا عن طريق الاتفاقيات الدولية .

المطلب الثاني

أنواع الدخول الخاضعة للضريبة

تخضع لضريبة المرتبات والأجور مجموع الدخل الصافي الناتج عن أداء عمل لحساب الغير ومقرن بوجود رابطة استغلال أو تبعية قانونية لرب العمل بمعنى أن يتم العمل المنتج للدخل تحت إشراف ورقابة رب العمل ، ومواءم كان رب العمل جهة إدارية أم جهات خاصة .

ولكن الدخل المستمد من رابطة العمل ليس من نوع واحد بل يشمل نوعيات متعددة بالنظر لما يحدث في الواقع العملي المتنوع . ولهذا نجد القانون اليمني ينص في المادة الثانية على أن « يقصد بالدخل الخاضع للضريبة مجموع ما يحصل عليه المكلف (أي المستفيد بالدخل) من ، مرتبات وأجور ومخصصات وعوائد وجوائز ومكافآت وكراميات » . ويضيف ذات النص المشار إليه ما قد يحصل عليه الموظف أو العامل من مزايا نقدية وعينية . وقد أعطى القانون أمثلة للمزايا النقدية الهامة دون حصر كامل لها ، أما المزايا العينية فتتمثل — طبقاً للمادة الثانية — في ميزة السكن المجاني للموظف أو

(١) راجع في موضوع ازدواج الضريبة على المرتبات: الدكتور دلاور والدكتور محمد حمدي النشار ، دراسات في الضريبة على المرتبات ص ٦٠ وما بعدها .

العامل بشرط ألا يكون هذا السكن المجاني ضرورياً لأداء الوظيفة فلا يدخل في وعاء الضريبة في هذه الحالة .

وهكذا بعبارة عامة يمكن القول بأن وعاء ضريبة المرتبات والأجور أى الدخل الخاضع لهذه الضريبة ، يشمل مجموع ما يحصل عليه الموظف أو العامل . وهذا يشمل ليس فقط المرتب أو الأجر بالمعنى الدقيق : بل يشمل أيضاً المكافآت وكل المزايا النقدية والعينية التى تمنح للموظف أو العامل ، وذلك طالما أن تلك المزايا النقدية أو العينية منوطة للموظف بصفته الشخصية وليس للوظيفة ذاتها وأعبائها . وسوف نعود لذلك فيما بعد .

وفىما يلى نتكلم من ناحية أولى « أولاً » عن المرتبات والأجور والمكافآت ، ومن ناحية ثانية « ثانياً » عن المزايا النقدية والعينية التى تعتبر مكاملة وتابعة للمرتب أو الأجر وتخضع للضريبة بالتالى بشروط معينة .

أولاً

المرتبات والأجور والمكافآت

هذه هى المكونات الأساسية للدخول التى تخضع للضريبة على المرتبات والأجور . وقد أشارت إليها الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ . ويلاحظ أن النص المشار إليه أضاف « المخصصات والعوائد والجوائز والأكراميات » . ولكننا نرى أن هذه الدخول الأخيرة لا تعتبر كأصل عام فى حكم المرتبات والأجور ، وإنما تندرج بالآخرى فى إطار « المزايا النقدية والعينية » التى أشارت إليها بقية المادة الثانية من القانون ، وآتى تعتبر من « ملحقات » المرتب أو الأجر وتضاف بهذه الصفة إليهما فى تكوين وعاء الضريبة الشامل . ويجب أن نؤكد منعاً لأى لبس أن تلك المزايا النقدية والعينية تضاف للمرتب أو الأجر فى الخضوع للضريبة . ولكن من الناحية الأكاديمية المرتب أو الأجر هما الأصل ، والمزايا النقدية والعينية تعتبر تابعة وملحقة . والحقيقة أن المكافأة أيضاً تعتبر تابعة للمرتب أو الأجر ، وإنما جرت عادة الكتاب على دراستها فى إطارهما .

(١) المرتب والأجر :

وهما المكونان الأصليان لوعاء الضريبة . ويتحدد بهما المبلغ الذى يتم دفعه للموظف أو العامل مقابل عمل أو خدمة تم أداؤها لحساب الغير بمقتضى رابطة استخدام . وتأخذ هذه الرابطة صورة عقد العمل بالنسبة للمستخدمين والعمال الذين يعملون فى القطاع الخاص لحساب الأفراد والشركات والهيئات الخاصة ، وكذلك فى شركات القطاع العام والمختلط بالنسبة لأغلبية العاملين فيها . وعقد العمل يتضمن علاقة اتبعية قانونية بين العامل أو المستخدم وبين صاحب العمل .

وبالنسبة للموظفين العموميين الذين يعملون لدى الجهات الإدارية والمؤسسات العامة ، علاقتهم بالحكومة والمؤسسة العامة ليست بناء على عقد عمل ، لأن الموظف العام فى مركز قانونى ولائعى طبقاً للقانون الإدارى وليس فى مركز العامل طبقاً للقانون الخاص . ولكن يبقى الموظف العام فى علاقة تبعية مباشرة للجهة الحكومية أو الإدارية التى يعمل بها مثل العامل فى القانون الخاص ، وإن اختلف الأساس القانونى لتلك التبعية كما سبق القول .

نعود للقول بأنه المرتب أو الأجر هو ما يتقاضاه الموظف أو العامل نتيجة علاقة الاستخدام ، وما تتضمنه من التبعية لرب العمل العام أو رب العمل الخاص . بقى أن نذكر أن العرف الجارى استقر على إطلاق لفظ المرتب على ما يتقاضاه الموظف العام ، ولفظ الأجر على ما يتقاضاه المستخدم أو العامل لدى الشركات والهيئات الخاصة أو الأفراد .

والأصل العام أن المرتب أو الأجر الخاضع للضريبة هو الذى يدفع شهرياً ، أى فى نهاية الشهر عن الخدمة أو العمل السابق أدائه فى الشهر المنقضى . وبالفعل القانون اليمنى (فى المادة السابعة) ربط ضريبة المرتبات والأجور على أساس الدخل الشهرى . وينص القانون على أنه فى حالة أن يكون دخل المستخدم استحق عن عدة أشهر تمت تجزئة الدخل فى حساب الضريبة التصاعدية على أساس أشهر تأدية الخدمة كل على حدة ، كما نص على أنه إذا كان ما أدى له على الأساس السنوى جرىء ما استحق له على (١٢) شهراً .

إعفاء عمال المياومة :

وبلاحظ أن القانون اليمنى أعنى العمال الذين يتقاضون أجورهم على الأساس اليومى من ضريبة المرتبات والأجور ، وذلك على خلاف التشريع المصرى الذى أخضعهم لهذه الضريبة إذا تجاوز دخلهم اليومى حداً معيناً وبسعر ضريبى منخفض مراعاة لهم . وهذا الإعفاء التام لعمال المياومة من جانب المشرع اليمنى ^(١) ، أساسه هو طبيعة عملهم غير المستقر وكذلك انخفاض أجورهم عموماً .

(ب) المكافآت :

يقصد بالمكافآت ما يلى :

١ - المبالغ التى تعطى للموظف أو العامل بصفة دورية مقابل الأعمال الإضافية التى يقوم بها باعتبارها مكاملة لعمله الأسمى ، مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية .

٢ - كذلك يدخل فى معنى المكافآت ، المبالغ التى تعطى للموظف عن أعمال ذات طبيعة خاصة يؤدىها الموظف خارج دائرة عمله الأسمى . مثل المكافآت التى تعطى لكبار الموظفين الفنيين نظير محاضراتهم فى الجامعة أو المعاهد العليا ، أو نظير نديهم لأعمال الخبرة أمام المحاكم ، أو مقابل أحاديثهم فى الاذاعة أو التلفزيون .

٣ - وأخيراً يدخل فى معنى المكافآت مبالغ تدفع لأشخاص لا يعتبرون فى الأصل من ذوى المرتبات والأجور ، لأنهم غير مرتبطين بعقد عمل أو رابطة استخدام مثل المكافآت التى تعطى لأعضاء المجالس النيابية (النواب فى البرلمان) . ومثالها كذلك ما يعطى لأصحاب المهن الحرة من المهندسين والمحامين والأطباء ، لقاء ما يلقونه من محاضرات بجامعية أو أحاديث إذاعية

(١) الفقرة «ز» من المادة الثامنة التى حددت حالات الإعفاء من الضريبة على المرتبات والأجور . وسنعود لهذه الحالات جميعاً فيما بعد (فى المطلب الثالث) .

أو لقاء أعمال الخبرة التي تطلبها الجهات الإدارية . فهذه المكافآت تخضع لضريبة المرتبات والأجور .

علم خضوع مكافآت ترك الخدمة للضريبة :

هذه المكافآت التي تعطى للموظف أو العامل عند تركه الخدمة دون أن يكون له الحق في المعاش ، لا تخضع لضريبة المرتبات والأجور وذلك لأن مكافأة ترك الخدمة لا تعتبر مكاملة للأجر وإنما تعتبر رأس مال يعطى بصفة تعويض عن ترك العمل ^(١) . كذلك يمكن أن نضيف أن تلك المكافأة هي بمثابة عوض عن المعاش الذي لم تتوافر شروط استحقاقه ، ومن ثم تأخذ حكم المعاش في الإعفاء من ضريبة المرتبات والأجور ، ونشير أخيراً أن القانون اليمني في المادة (٨ / ح) قد أعفى صراحة تعويضات التسريح والصرف من الخدمة أي مكافآت ترك الخدمة التي نعنيها .

ثانياً - المزايا النقدية والعينية

نص التشريع اليمني على إضافة المزايا النقدية والعينية التي قد يحصل عليها الموظف أو العامل إلى وعاء ضريبة المرتبات والأجور ، باعتبار هذه المزايا النقدية والعينية من ملحقات المرتب أو الأجر وتدخل بالتالي كجزء لا يتجزأ من الإيراد الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور . وهذا هو ماقررته المادة الثانية من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ ، والقانون اليمني في ذلك يتفق مع ما استقرت عليه التشريعات المقارنة .

تعريف المزايا النقدية والعينية وشرط خضوعها للضريبة :

هي عبارة عن مبالغ نقدية أو امتيازات عينية يحصل عليها الشخص بالإضافة إلى مرتبه أو أجره بصفة تبعية . ومثالها المكافآت السنوية التي تصرف للعاملين في آخر السنة ، والمكافآت التشجيعية . وكذلك البدلات الوظيفية مثل بدل السكن ، وبدل التمثيل ، وبدل العلوي وبدل المخاطر ، وبدل الاغتراب

(١) انظر : الدكتور محمد طه بنوي والدكتور محمد حمدي النشار ، أصول التشريع .

الضريبي المصري ، المرجع السابق ص ٦٩٨ وص ٧٠٦ .

أو الإقامة ، وبدل الانتقال ، وبدل العيادة للأطباء . أيضا من بين تلك المزايا العمولة على المبيعات ، وبدلات حضور جلسات اللجان والمجالس . وقد أشارت المادة الثانية من القانون اليمنى إلى جميع الأمثلة السابقة التي تعتبر من المزايا النقدية . ويمكن أن تضاف أمثلة أخرى مثل الوهبات والبقيشيات والمنح التي تعطى في المواسم والأعياد .

ومن أهم أمثلة المزايا العينية ، التي أشارت إليها المادة الثانية من القانون السكنى المحافى ويمكن إضافة أمثلة أخرى منها استخدام السيارات الحكومية ، والغذاء المحافى والكساء المحافى .

ويشترط لخضوع هذه المزايا النقدية والعينية للضريبة على المرتبات والأجور ألا تكون قد تقرر لأغراض ومهام وأعباء الوظيفية^(١) ، وإنما كان هدف تقريرها هو منح مزايا للموظف أو العامل ذاته فوق راتبه كميزة ذاتية له . فضابط التفرقة هو تحديد الغرض الذى من أجله تقرر منح الميزة النقدية أو العينية : فإذا كان غرض تقريرها هو إثابة الموظف أو العامل بصفة شخصية اعتبرت ميزة له ، وأضيفت لراتبه في حساب الضريبة . أما إذا غرض هذه المزايا موضوعى بمعنى أنها تقرر للوظيفة ذاتها ولمواجهة نفقاتها وتكاليفها ، ففي هذه الحالة لا تخضع تلك المزايا للضريبة بل ينتفى عنها صفة المزية في هذه الحالة^(٢) .

وعلى سبيل المثال بدل السفر والانتقال يواجه نفقات في سبيل الوظيفة وأعبائها فلا يعتبر ذلك ميزة نقدية ولا يخضع للضريبة ، كذلك بدل الملابس لا يخضع للضريبة ولا يعتبر مزية إذا كانت طبيعة الوظيفة تتطلب ارتداء زى خاص مثل رجال الجيش والبوليس . كذلك نفس المعيار ينطبق بالنسبة

(١) راجع : الدكتور السيد عبد المولى ، التشريع الضريبى المصرى ، ١٩٧٧ ص ٢٦٦ و

٢٦٧ - الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل في مصر ، ١٩٨٥

ص ٢١٤ و ٢١٥ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بنوى والدكتور محمد حمادى النشار ، المرجع السابق

ص ٧٢٠ ، ٧٢١ .

المزايا العينية : فإذا كان السكن المحافى تتطلبه طبيعة الوظيفة مثل العاملون فى المناطق النائية أو نظار السكك الحديدية أو القائمون بأعمال اأخراسة ، فهو لا يخضع للضريبة . أما إذا كان هذا السكن المحافى عبارة عن خلية من غير مقابل ولا تتطلبه طبيعة العمل ، فهو هنا يعتبر مزية وتقدر قيمته نقداً بحسب قيمة إيجار طبيعة وتدخل هذه القيمة فى وعاء ضريبة المراتب .

وقد طبق القانون العمنى المعيار السابق تطبيقاً سليماً على النحو المقرر فى الفقه الضريبى . فالمادة الثانية من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ أشارت إلى أهم أمثلة المزايا النقدية التى تضاف إلى المراتب والأجور والمكافآت فى الخضوع للضريبة ، كما أشارت إلى ميزة السكن المحافى باعتباره يخضع للضريبة ، ولكن المشرع أضاف محمداً أن السكن العمنى لا يدخل فى وعاء الضريبة إذا أعطى للموظف أو العامل « تمكيناً له من أداء واجبات عمله » . كذلك حرص المشرع العمنى فى المادة الثالثة من القانون على استبعاد المزايا النقدية من الخضوع للضريبة إذا كانت تمنح للموظف أو العامل لمواجهة نفقات وأعباء الوظيفة ، لأن صفة المزية تنسب عنها فى هذه الحالة — كما سبق أن أوضحنا — ولذلك سماها القانون العمنى « تعويضات » لقاء أعباء الوظيفة . وهو لفظ دقيق فى تعبيره ودلالته .

فقد نصت المادة (٣) فقرة «ب» على استبعاد « التعويضات التى تمنح لقاء أعباء ونفقات الوظيفة أو التمثيل أو الضيافة أو السفر أو الانتقال وبصفة عامة . بجميع التعويضات التى تمنح للمكلف لمقابلة النفقات والأعباء التى تستلزمها . متطلبات الخدمة » .

المبحث الثالث

حالات الإعفاء من الضريبة

حدد القانون العمنى رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م فى المادة (٨) حالات الإعفاء من الضريبة العمنية على المراتب والأجور . وقد شملت حالات الإعفاء الفقرات من (أ) إلى (ز) التى تضمنها المادة الثامنة من القانون والمشار إليها وقد راعى المشرع الوضعى العمنى فى هذه الإعفاءات ما تقرره قواعد القانون الدولى والاتفاقيات الدولية التى وافقت عليها الجمهورية العربية السورية ،

كما راعى فيها أحدث القواعد التى استقرت فى التشريعات الضريبية المقارنة ،
كذلك راعى التشريع اليمنى قواعد العدالة الشرعية التى تقضى بإعفاء بعض
الفئات الاجتماعية الضعيفة اقتصادياً .

وسوف نرى تلك الاعتبارات فى دراستنا لحالات الإعفاء من الضريبة
اليمنية على المرتبات والأجور ، والتى نقسمها إلى مجموعتين كبيرتين :
الإعفاءات طبقاً لقواعد القانون الدولى والاتفاقات الدولية ، والإعفاءات
لاعتبارات العدالة الشرعية .

أولاً — الإعفاءات طبقاً لقواعد القانون الدولى والاتفاقات الدولية :

ويمكن أن نضع فى هذه المجموعة الإعفاءات الدولية التالية :

١ — المرتبات والمخصصات التى يتقاضاها سفراء وقناصل الدول الأجنبية
الممثلة فى الجمهورية العربية اليمنية ، ورجال السلكين السياسى والقنصلى
وموظفون الأجانب وذلك بشرط المعاملة بالمثل . وقد نص القانون اليمنى على
هذا الإعفاء فى الفقرة «أ» من المادة الثامنة .

ويلاحظ أن القانون اليمنى فى إعفائه لمرتبات ومخصصات رجال السلك
السياسى والقنصلى فى اليمن ، إنما يطبق فى هذا ما تقضى به قواعد القانون
الدولى انعام المستقرة . وقد أدخل القانون فى الإعفاء من ضريبة المرتبات
اليمنية ما يتقاضاه الموظفون الأجانب فى السفارات والقنصليات ، ولكن
شرط القانون هذا الإعفاء بشرط المعاملة بالمثل ، وهو من الأمور الطبيعية .

والحقيقة أن هذا الإعفاء يمكن أن يتحقق أيضاً بالتطبيق للشروط العامة
لفرض الضريبة اليمنية على المرتبات والأجور . فهذه الضريبة — كما سبق أن
رأينا — لا تطبق على ما تدفعه الحكومات والهيئات العامة الأجنبية من مرتبات
وأجور لممثلها ووطنياً فى اليمن ، لأن مصدر تلك المرتبات خزانة عامة
أجنبية وليست الخزانة العامة اليمنية ^(١) .

(١) انظر فى هذا المعنى بالنسبة لجمهورية مصر العربية ، الدكتور محمد طه بدوى والدكتور

محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبى المصرى ، المرجع السابق ص ٧٤٣ و ٧٤٤ .

ولكن هذه الإعفاءات لرجال السلك السياسي والقنصلي وموظفوا السفارات والقنصليات يرد عليه نوعان من الاستثناء :

(١) فن ناحية أولى هذا الإعفاء يشمل فقط الدخل الناتج عن الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم في السفارات والقنصليات وملحقاتها ، كما أشار القانون اليمني . ومن ثم فهذا الإعفاء لا يشمل ما قد يتقاضاه هؤلاء الممثلون السياسيون والقنصليون والموظفون الأجانب من دخول أخرى خارج عملهم الأصلي أثناء إقامتهم في اليمن أو عن خاتمة أدبت في اليمن ، فهذه الدخول الأخرى إذا تحققت تخضع لضريبة المراتب .

(٢) ومن ناحية ثانية بالنسبة لموظفي السفارات والقنصليات من الوطنيين اليمنيين الذين قد تستخدمهم هذه الجهات طبقاً للقانون ، فهم يخضعون لضريبة المراتب والأجور اليمنية . وذلك طبقاً للمبدأ العام في المساواة بين المواطنين أمام الأعباء والواجبات العامة . وهذا الاستثناء يفهم ضمناً من نص القانون اليمني الذي أعنى « الموظفين الأجانب » فقط .

٢ - المراتب والمخصصات التي يتقاضاها خبراء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة ، وخبراء المعونات الأجنبية لقاء خبراتهم المقدمة للدولة في الجمهورية العربية اليمنية . وقد نص القانون اليمني على هذا الإعفاء في الفقرة « ب » من المادة الثامنة .

وهذا الإعفاء الذي قرره القانون اليمني لخبراء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة أثناء ممارسة عملهم الرسمي في اليمن ، جاء تطبيقاً للاتفاق الدولي الخاص بالمزايا والحصانات للأمم المتحدة . فقد نصت المادة (١٣) من هذا الاتفاق على أن الفترة التي يقضيها ممثلو الدول الأعضاء في الهيئات الرئيسية والفرعية والمؤتمرات الخاصة بالأمم المتحدة في إقليم إحدى الدول الأعضاء لا تعتبر مدة إقامة تفرض عليهم بسببها أية ضرائب ، وذلك أثناء قيامهم بأعمالهم الرسمية . كذلك قضت المادة (١٨) من هذا الاتفاق الدولي

بأن يتمتع موظفو هيئة الأمم بالإعفاءات من أية ضريبة على مرتباتهم التي يتقاضونها من هيئة الأمم المتحدة^(١).

أما بالنسبة للوكالات المتخصصة التابعة لهيئة الأمم المتحدة ، فالإعفاءات الخاصة بمرتبات ممثلي الدول الأعضاء بهذه الوكالات وموظفيها قد تقررت بمقتضى قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة بتاريخ ١١/١١/١٩٤٧ ، والصادر باعتماد الاتفاق الخاص بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة .

وقد قضى القانون اليمني - كما أشرنا - إلى امتداد الإعفاء الضريبي أيضاً إلى مرتبات ومخصصات خبراء المعونات الأجنبية لقاء خبراتهم المقلمة للدولة في الجمهورية العربية اليمنية . وتلك قاعدة مطردة في شأن الدول النامية .

لكن هذا الإعفاء من ضريبة المرتبات اليمنية للخبراء وممثلي الدول الأعضاء والموظفين بمنظمة الأمم المتحدة ووكالاتها المتخصصة ولخبراء المعونات الأجنبية ، هذا الإعفاء قاصر على مرتباتهم ومخصصاتهم أثناء القيام بعملهم الرسمي وفي إطاره فقط . أما المرتبات أو المخصصات التي قد يتقاضوها من غير الأمم المتحدة أو وكالاتها أو من غير هيئات المعونة الأجنبية ، لقاء خدمات أدوها في اليمن خارج عملهم الرسمي ، فهي تخضع للضريبة في هذه الحالة .

٣- وقد أضافت المادة الثامنة (فقرة و) إلى الإعفاءات الدولية تلك الدخول التي يتقرر إعفاؤها من الضريبة على المرتبات طبقاً لاتفاقيات دولية تعقلها الجمهورية العربية اليمنية ، مع دول أخرى أو هيئات أو منظمات دولية مراعاة لقواعد الحملات الدولية أو لتجنب الازدواج الضريبي .

ومن ثم يفتح هذا البند من بنود الإعفاءات السبل لعقد أية معاملة در أو الانضمام إليها ، ويكون من شأنها تقرير إعفاءات محددة للدخول بناتها . وقد يكون غرض الإعفاء بناء على الاتفاقية الدولية تجنب بعض حالات الازدواج الضريبي . وهذا الازدواج قد يحدث من الناحية العملية في عند

(١) راجع: الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري ، المرجع السابق ص ٦٤٢ .

من الفروض : منها مثلاً أن يكون الدخل قد دفعته الخزانة العامة اليمنية إلى مستخدم أجنبي يعمل في إحدى السفارات اليمنية في الخارج : فمثل هذا الدخل يخضع للضريبة اليمنية على المرتبات على اعتبار مصلره . ولكن من الممكن أن نتصور أن حكومة البلد الذي تقع فيه السفارة لا يعنى من ضريبة الدخل مواطنيها العاملين في السفارات الأجنبية . كذلك في فرض آخر : لو أن شركة يمنية دفعت دخلاً لأحد الخبراء الأجانب عن خدمة أداها لحسابها في اليمن . ولكن هذا الخبير مقيم في الخارج . ففي هذه الحالة قد يحدث إزدواج ضريبي لو أن تشريع هذا الخبير كان بدوره يخضع للضريبة نفس هذا الدخل على اعتبار الإقامة في دولة هذا التشريع . وهكذا تصبح الاتفاقيات الدولية هي السبيل لتلافي مثل هذه الإزدواجيات .

ثانياً - الإعفاءات لإعتبارات العدالة الشرعية :

القانون اليمني رغم صلبوره عام ١٩٧٤ إلا أنه له فضل سبق في تقرير إعفاءات لبعض الدخول من الضريبة على المرتبات ، إعفاءات أساسها فكرة العدالة التي توجبها الشريعة الإسلامية . مصلر القوانين جميعاً . وفيما يلي تلك الإعفاءات التي تخلصنا عن هامة للفكرة الرئيسية :

١ - معاشات التقاعد ، وكذلك تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة التي تسمى أيضاً بمكافآت ترك الخدمة . وقد أشرنا من قبل أن هناك دولاً مازالت تخضع المعاشات للضريبة على المرتبات والأجور مثل فرنسا وغيرها من الدول الأوروبية . أما مكافآت ترك الخدمة التي سماها القانون تعويضات الصرف من الخدمة . ولفظ تعويضات أكثر دقة ، فهي لا تخضع أيضاً للضريبة على المرتبات في نظر التشريعات الأخرى الأجنبية مثلما هو الحال في القانون اليمني الذي أعفاها كذلك . وقد ورد هذا الإعفاء في المادة الثامنة فقرة (ج) .

٢ - التعويضات أو التخصيصات لمدى الحياة التي تلغف لضحايا حوادث العمل . وقد ورد هذا الإعفاء في المادة (٨ / د) . والعدالة الشرعية تقضى

بهذا الإعفاء لأن ضحايا حوادث العمل ليس من العدل فرض ضريبة على الإيرادات التي يتعيشون منها . ويلاحظ أنه في التشريعات الأخرى تتفق غالبية الدول على إخضاع الإيرادات المرتبة لمدى الحياة للضريبة على المراتب أياً ما كان مصدر أو سبب هذا الإيراد بصفة تعويض أو بناء على عقد تأمين أو وصية (١) .

٣ - أجور اليد العاملة الزراعية أو المنزلية . وقد نص على الإعفاء في المادة (٨ ٨) . وعلة الإعفاء هنا هو ضعف الدخل المادي لهاتين الفئتين من العاملين ، بالإضافة إلى تشجيع العمل في قطاع الزراعة . أيضاً نحن هنا أمام إعفاء يتميز به التشريع المنفى عن كثير من القوانين الأخرى .

٤ - إعفاء أجور عمال المياومة . وقد قرره المادة (٨ / ز) . وحكمة الإعفاء هي أيضاً الضعف النسبي لدخولهم المادية . وقد يقال أن بعض العمال الذين يتقاضون دخولهم على أساس العمل اليومي يحصلون على أجور مرتفعة أحياناً ، مثل بعض عمال البناء الفنيين وبعض العمال في المنشآت الحرفية . ولكن يرد على هذا القول بأن أعمالهم ليست مستقرة غالباً ، الأمر الذي يوجب إعفائهم نزولاً على مقتضيات العدالة الشرعية . ونود أن تسلك التشريعات الأخرى هذا المسلك .

المبحث الرابع

قواعد ربط الضريبة وتحصيلها وضمانات التحصيل

أولاً - قواعد ربط الضريبة :

ونعرض فيما يلي لتلك القواعد التي تحكم ربط الضريبة :

١ - تفرض ضريبة المراتب والأجور على الدخل الصافي :

أساس أو معيار فرض أو ربط الضريبة هو الدخل الصافي الذي يحصل

(١) راجع في هذا الشأن : الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عبيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل في مصر ، المرجع السابق ص ٢١١ وما بعدها - الدكتور حسن عراضة ، المالية العامة ، المرجع السابق ص ٦٨٠ .

عليه الموظف أو العامل خلال الشهر . فالعبرة بالدخل الصافي الشهري . وهذا ما نصت عليه المادة الثالثة من القانون التي أضافت بأنه يقصد بالدخل الصافي الشهري الخاضع للتكليف مجموع الدخل الشهري إجمالاً مخصوماً منه مبالغ محددة ستشير إليها فيما بعد .

وذلك يعني من ناحية أولى أن الدخل الشهري الخاضع للربط الضريبي هو مجموع ما يستحق للمكلف في نهاية كل شهر من مرتب أو أجر مضافاً إليه ما حصل عليه من مكافآت . مضافاً إليه أيضاً ما قد يحصل عليه من مزايا نقدية أو عينية بعد تقويمها . فالضريبة لا تربط على كل نوع من الإيرادات على حدة ، بل على هذا المجموع " . وحكمة ذلك أن سعر الضريبة تصاعدي يزداد كلما ارتفع مقدار مجموع الدخل . ثم أن هناك قدر معنى محدد على هذا الأساس وهو مجموع الدخل .

ومن ناحية أخرى بعد أن يتم تحديد المجموع الإجمالي للدخل الشهري على النحو السابق ، يجب وفقاً للقانون استبعاد مبالغ معينة حتى يتحدد في نهاية الأمر مجموع الدخل الصافي . وهذه المبالغ التي قرر القانون استبعادها " هي :

(أ) المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقررة . ويقصد بذلك قسط المعاش التقاعدي الذي يخصم من كل موظف أو عامل شهرياً . فنظراً لأن القانون يعني أعني معاشات التقاعد أصلاً من الخضوع للضريبة ، فكان من المنطقي أيضاً خصم أقساط المعاش التي تقطع شهرياً من المرتبات والأجور .

(ب) التعويضات التي تمنع لقاء أعباء وثقات الوظيفة أو التمثيل أو الضيافة أو السفر أو الانتقال . ويصنف عامة جميع التعويضات التي تمنح للمكلف لمقابلة الثقات والأعباء التي تسببها متطلبات

(١) وهي القاعدة العامة في التشريعات الأخرى . انظر في مصر : المرسوم رقم ٢٨٥ .
ناصر المراجع السابق ص ٦٤٩ - المرسوم السيد عبد اللول - المرسوم رقم ٢٨٥ .
(٢) نص المادة الثالثة المشار إليها أعلاه .

الوظيفة . وهذه المبالغ التي تستبعد من الدخل الكلي تعني تلك المزايا النقدية والعينية التي تعطى للموظف أو العامل لقاء أعباء الوظيفة وليست مجاناً كمزية للموظف ، ولذا وجب عدلا استبعادها من الخضوع للضريبة لأنها لم تعد مزايا بالمعنى الصحيح بل « تعويضات » مقابل متطلبات ونفقات الوظيفة ذاتها .

(ج) قيمة رسم الدمغة . وهذا الرسم تدرجي ومقرر بصفة عامة على المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية والوحدات الإدارية التابعة لها ^(١) .

٢ — تطبيق أسعار الضريبة على المراتب والأجور :

بعد تحديد مجموع الدخل الشهري الصافي على النحو السابق ، يتم تطبيق الأسعار التصاعدية للضريبة بعد خصم الحد الأدنى المعنى .

وفيما يلي هذه الأسعار التي حددتها المادة الرابعة من القانون : —

— الـ (١٥٠) ريال الأولى من الدخل الصافي الشهري — معفاة

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافي الشهري — ٣٪

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافي الشهري — ٦٪

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافي الشهري — ٩٪

— الـ (١٥٠) ريال التالية من الدخل الصافي الشهري — ١٢٪

— مازاد على ذلك من الدخل الصافي الشهري — ١٥٪

وفيما نذكر القواعد التي تحكم تطبيق هذه الأسعار :

١ — الأسعار التصاعدية للضريبة تطبق على مجموع الدخل الصافي الذي يحصل عليه الموظف أو العامل في نهاية كل شهر . فالقانون أخذ بالأساس الشهري للدخل في تطبيق الضريبة . وذلك على خلاف بعض التشريعات التي

(١) راجع : الدكتور عبد الكريم بركات ، والدكتور حامد دراز ، والدكتور علي عياد ،

أخذت بالأساس السنوى مثل التشريع المصرى ، حيث يحصل ربط الضريبة على مرحلتين : أولا تحويل الإيراد إل إيراد سنوى وهو الأساس ، ثم ثانياً تم عملية قسمة لهذا الإيراد السنوى على عدد شهور السنة أى على (١٢) شهراً . ونرى أن موقف القانون اليمنى أفضل وأسهل ، فطالما أن الضريبة تستقطع كل شهر فمن المنطقى الأخذ بأساس الدخل الشهرى المباشر .

٢ - إذا كان الدخل المدفوع للموظف أو العامل يعود إلى عدة أشهر أو عن سنة ، يتم تجزئة الدخل على أساس أشهر الخدمة التى دفع عنها هذا الدخل ، ثم تطبق أسعار الضريبة على هذا النحو . وهذا يحدث بالنسبة لبعض المزايا النقدية التى لا تدفع كل شهر مع المرتب ، مثل المكافآت السنوية والمكافآت التشجيعية : فإذا دفعت مكافأة تشجيعية تعود مثلاً عن خمسة أشهر ، فيتم تجزئتها على خمسة وتحسب عليها الضريبة بأسعارها مع مراعاة إضافتها للمرتب الأصيل ، لأن الضريبة تسرى على مجموع الدخل الصافى داخلاً فيه المزايا النقدية . كذلك المكافأة السنوية تتم تجزئتها على (١٢) عدد شهور السنة ، ثم تحسب عليها الضريبة بأسعارها مع مراعاة إضافتها للمرتب أو الأجر الأصيل (١) . وتستفاد الأحكام السابقة من نص المادة السابعة من القانون .

٣ - فى حالة ترتب فروق فى الدخل الصافى لصالح الموظف أو العامل تعود إلى سنوات سابقة ، اعتبر القانون هذه الفروق من إيرادات السنة التى تستحق فيها هذه الفروق ، ويتم تجزئتها على عدد أشهر هذه السنة بدءاً بالشهر الذى استحققت فيه لصالح الموظف أو العامل (المادة السابعة سالفه الذكر) . وهنا أيضاً تجب إضافة الفروق المستحقة عن هذه الأشهر إلى مرتب الشهر فى حساب السعر التصاعدي الضريبة .

٤ - فى حالة مباشرة الموظف أو العامل الخدمة لأول مرة أو تركه إياها خلال الشهر (الذى يعتبر أساس التكاليف بالضريبة) ، فإن حساب الجزء

(١) لا شك أن إضافة هذا الجزء من المكافأة السنوية أو التشجيعية لمرتب الشهر يؤدى إلى فروق مالية لصالح مصلحة الضرائب نتيجة زيادة سعر الضريبة بسبب تلك الإضافة . وهذه تسوية حسابية يسهل تحقيقها .

المعنى وحساب الضريبة يتأن على أساس نسبة علم أيام العمل إلى عدد أيام هذا الشهر . ويعتبر الشهر في هذه الحالة ثلاثين يوماً دائماً (يستفاد هنا الحكم من نص المادة الخامسة من القانون .

٣ — الواقعة المنشئة للضريبة :

يترتب على معرفة الواقعة المنشئة للضريبة تحديد التمام التمازنى الواجب تطبيقه من حيث الخضوع للضريبة والإعفاء منها وأسعارها ... وغير ذلك من أحكامها . وتلك قاعدة عامة (١) . وتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات والأجور بالاستيلاء الفعلى على الدخل من بجانب الممول . أو من وقت وضع هذا الدخل تحت تصرفه بحيث يصبح فى استطاعته الحصول عليه فى أى وقت يشاء . ومثال ذلك قيد المرتب فى الحساب الجارى للممول (الموظف أو العامل) لدى أحد البنوك . فى هذه الحالة يكون هذا المرتب تحت تصرفه وتتحقق بهذا القيد فى الحساب الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات وتطبيق هذه القاعدة يؤدى إلى استحقاق الضريبة بالنسبة للموظفين العموميين فى أول يوم من الشهر ، وذلك عن مرتب الشهر السابق ، لأنه من المستقر عليه فى الجهات الإدارية أن الموظف يستحق راتبه فى نهاية الشهر ويتسلمه فعلاً فى أول يوم من الشهر التالى . أما المستخدمين والعمال فى الشركات والهيئات الخاصة ، فهم يتسلمون مرتباتهم فى اليوم الأخير من الشهر ، ومن ثم فإن الواقعة المنشئة للضريبة المرتبات تتحقق فى شأنهم فى ذلك اليوم (٢) .

ونشير فيما يلى إلى حكم وفاة الموظف قبل يوم استلام راتبه ، وكذلك حكم تنازل الموظف عن هذا المرتب :

١ — وفاة الموظف قبل يوم استلام راتبه :

اختلفت الآراء فى مصر حول مدى خضوع مرتب الموظف أو العامل

(١) انظر : الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل فى مصر ،

المرجع السابق ص ٢٢٩ .

(٢) راجع فى هذا المعنى : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٥٢ .

المتوفى للضريبة على المرتبات ، في حالة حصول الوفاة قبل انتهاء الشهر وقبل استلامه مرتبه بالتالى . وهناك رأيان : رأى الأول — وأيدته مصلحة الضرائب المصرية — يرى خضوع المبلغ المستحق للضريبة على المرتبات ، ويسرى عليه السعر السارى وقت الوفاة . وحجة هذا رأى في ذلك أنه لا يجوز إعطاء الورثة أكثر مما يملكه مورثهم ، ونظراً لأن المورث كان سيقبض هذا المبلغ مخصوماً منه الضريبة ، فلذلك فإن هذا المبلغ الصافي هو وحده الذى يؤول إلى الورثة وليس أكثر من ذلك .

— والرأى الثانى الذى نراه الأرجح ، يذهب على العكس إلى عدم خضوع هذا المرتب للضريبة . ويستند هذا رأى إلى حجتين نراهما أقوى من حجة الرأى الأول : الحجة الأولى هي أن مرتب الموظف المتوفى قبل انتهاء الشهر تتحول طبيعته بمجرد الوفاة من مرتب إلى رأس مال يؤول إلى ورثة الموظف مع باقى عناصر التركة ، ويخضع بالتالى لضريبة أخرى هي ضريبة التركات كعنصر من عناصرها ولا يخضع لضريبة المرتبات والأجور . والحجة الثانية هي أن هذا المرتب محل الخلاف لم يستلمه صاحبه ولم يوضع تحت تصرفه بسبب وفاته ، فلم تتحقق بالتالى الواقعة المنشئة لضريبة المرتبات فلا تنطبق إذن هذه الضريبة ^(١) .

٢ — تنازل الموظف عن راتبه :

يجوز للموظف أو العامل التنازل عن مرتبه أو أجره بعد أن يتحقق استحقاقه ويوضع تحت تصرفه . ولا يحول هذا التنازل من سريان الضريبة على المرتب المتنازل عنه . لأن هذا التنازل هو تصرف فى الإيراد ، ولا يمكن للشخص أن يتنازل عن شيء لا يملكه والموظف المتنازل لا يملك سوى المرتب الصافى بعد خصم الضريبة . والحقيقة أن عملية التنازل تتم على خطوتين : الأولى هي استلام المرتب أو وضعه تحت تصرف الموظف ، والثانية هي منحه

(١) راجع : الدكتور محمد طه يعقوب والدكتور محمد حدى لفتار ، أصول التشريع سريى المصرى ، ص ٧٦٢ ، ٧٦٣ .

أو التنازل عنه للغير . ومن هنا نرى أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت وبالتالي أصبحت الضريبة واجبة الأداء ^(١) .

ثانياً — تحصيل الضريبة :

القاعدة العامة التي تتبع في تحصيل الضريبة على المرتبات والأجور هي قاعدة « الحجز عند المنبع » بواسطة رب العمل نفسه . وهذا ماقرره القانون الإنمى مثل غالبية التشريعات في الدول الأخرى . ولكن في حالة استثنائية وحيدة ألزم القانون الإنمى الموظف أو العامل المكلف شخصياً بسداد الضريبة أو فروقها . وسنرى هذا وذلك فيما يلي بقليل من التفصيل : —

١ — القاعدة العامة التي قررها القانون الإنمى في تحصيل الضريبة على المرتبات والأجور هي إتباع طريقة أو قاعدة « الحجز عند المنبع » أو مايسميه البعض « التحصيل عند المنبع » وهو اصطلاح يبدو أكثر دقة ^(٢) . وهذا يعني أن أصحاب الأعمال أو الجهات التي تدفع المرتب أو الأجر وملحقاته ، هي التي تلتزم قانوناً بإزاء مصلحة الضرائب وتحت رقابتها بحساب الضريبة المستحقة الواجبة الخصم وتوريدها مباشرة إلى المصلحة المذكورة .

فالمكلف بالضريبة أو الذي يتحمل عبئها ويمولها هو الموظف أو العامل ، ولكن الذي يلتزم بتحصيلها وتوريدها لمصلحة الضرائب هو رب العمل نفسه من المنبع مباشرة ، وسواء كان رب العمل جهة إدارية عامة مركزية أو لامركزية أم كان رب عمل خاص . وهذا الالتزام على أرباب الأعمال بتحصيل ضريبة المرتبات وتوريدها لمصلحة الضرائب يجب أن يتحقق — طبقاً للقانون الإنمى — خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق . ولا شك في أن طريقة التحصيل هذه تضمن عدم التهرب من الضريبة وتحقق تحصيلها للدولة بشكل مؤكد ، ولذلك فإن معظم قوانين الدول الأخرى تأخذ بهذه الطريقة أو هذه القاعدة .

(١) المرجع السابق ص ٧٦٣ .

(٢) انظر : الدكتور السيد عبد المولى ، التشريع الضريبي المصري ص ٢٨٧ .

وقد نص القانون اليمنى على تلك القاعدة في تحصيل ضريبة المرتبات عند المنبع في المادة (١٢) في فقرتها الأولى التي قضت بأنه « على أرباب العمل والموظفين بالإيراد أن يقتطعوا لحساب مصلحة الضرائب من مرتبات وموظفيهم ومستخدمهم مقدار الضريبة المستحقة طبقاً لأحكام هذا القانون وأن يسددوها إلى المصلحة المذكورة خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق ، مصحوباً ببيان موظفيهم ومستخدمهم ومرتبات ومخصصات كل منهم والضريبة المتقطعة منهم . ويكتفى بالنسبة لموظفي ومستخدمى الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والهيئات العامة والوحدات الإدارية للهيئات المحلية بكشوف المرتبات الشهرية » .

وقد حرص القانون في المادة (١٤) على التأكيد بأن قيام أرباب الأعمال باستقطاع الضريبة المستحقة وتوريدها على النحو السابق إلى مصلحة الضرائب يؤدي إلى إبراء ذمة الموظف أو العامل في مواجهة رب العمل وفي مواجهة مصلحة الضرائب وفروعها . فقد نصت المادة (١٤) المشار إليها على ما يلي :

« الضريبة مستحقة أصلاً على الموظف أو المستخدم صاحب الدخل الخاضع لها ، إلا أن أرباب الأعمال والموظفين بالإيراد هم المكلفون باقتطاعها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب أو فروعها ويرى هذا الاقتطاع ذمة الموظف أو المستخدم قبل رب العمل وقبل مصلحة الضرائب وفروعها » .

٢ - في حالة استثنائية وحيدة ألزم القانون اليمنى الموظف أو المستخدم نفسه وليس رب العمل ، بسداد الضريبة المستحقة أو فروق الضريبة إلى مصلحة الضرائب . وذلك خلال نفس المدة المقررة وهي خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق . وهذه الحالة هي إذا كان الموظف أو المستخدم يقوم بالعمل لدى أكثر من رب عمل واحد في آن واحد ، أى في حالة تعدد أرباب الأعمال ، مما ينتج عنه قبض الموظف أو المستخدم لأكثر من مرتب واحد .

وقد واجهت هذا الوضع المادة (١٢) في فقرتها الثانية بقولها : « وفي حالة قيام الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من رب عمل واحد في آن

واحد فيقع عليه شخصياً واجب سداد فروق الضريبة الناتجة عن ذلك على أساس فئات وأسعار الضريبة التصاعمية وذلك خلال المهلة ذاتها المحددة في هذه المادة . وقد سبقت الإشارة إلى هذه المهلة أو المدة .

هذا النص بحسب ظاهر صياغته يبين لنا أن التزام الموظف أو المستخدم الذي يقوم بأكثر من عمل لدى أكثر من رب عمل واحد يتحدد في سداد « فروق الضريبة » الناتجة عن ذلك ، وليس في سداد أصل الضريبة الذي يلتزم به كل رب عمل عن المرتب الذي يدفعه .

ولكن هذا المعنى الذي يشير به ظاهر النص السابق (مادة ١٢ — فقرة ثانية) يبدو متعارضاً مع ظاهر نص مادة أخرى هي المادة (١٥) من القانون التي نصت على مايلي : « تربط الضريبة باسم رب العمل أو الملتزم بالإيراد على أساس البيان أو الإقرار المقدم منه ، أو باسم الموظف أو المستخدم في الحالات التي يكون فيها الموظف أو المستخدم هو المشلول بنفسه عن توريد الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون » . (مادة ١٥ — فقرة أولى) .

والتعارض يأتي من أن هذه المادة الأخيرة تتكلم عن الحالات التي يكون الموظف أو المستخدم هو المشلول بنفسه عن « توريد الضريبة » ولا تتكلم عن « فروق الضريبة » . وهناك فارق بين توريد الضريبة ذاتها وبين توريد مجرد فروق الضريبة . ويجب أن نلاحظ أن الحالات المشار إليها بصيغة الجمع التي يلتزم فيها الموظف أو المستخدم بتوريد الضريبة بنفسه هي في القانون اليمنى تلك الحالة الوحيدة المفردة ، حيث يقوم الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من رب عمل ، أي تلك الحالة التي نعنيها هنا . ولم يتضمن القانون النص على حالات أخرى في أي موضع آخر .

وهكذا ، وحيث أن هناك فارقاً كما قلنا بين توريد فروق الضريبة وبين توريد الضريبة ، فنحن كنا قد رجحنا المعنى المباشر لهذا النص الأخير وقلنا من قبل عند التعرض لخصائص الضريبة على المرتبات وفي أنها في الأصل نجبي أو تحصل من المنيع ، كنا قد ذكرنا أن الموظف أو المستخدم الذي يعمل

لدى أكثر من رب عمل واحد هو الذى يقوم فى هذه الحالة بتوريد الضريبة المستحقة بشخصه لمصلحة الضرائب وليس أرباب الأعمال الذين يستخلصونه ويسند هنا التفسير أن أسعار ضريبة المراتب تصاعدية وأن هذه الأسعار المتدرجة تفرض وتطبق على مجموع دخل الموظف أو العامل . ونظراً لأننا إزاء موظف أو عامل يتقاضى أكثر من مرتب ، فيبدو إذن من المنطق أن يقوم الموظف أو العامل صاحب الشأن بنفسه بحساب الضريبة على مجموع مرتباته وتطبيق الأسعار التصاعدية على هذا المجموع ، وتوريد الضريبة بعد ذلك بنفسه إلى مصلحة الضرائب أو فرعها القريب من محل سكته .

ولكن فى نهاية الأمر هذا الاتجاه السابق فى التفسير يعيبه أنه لا يحقق ميزة التحصيل عند المنبع لصالح الخزنة العامة ، فمن الناحية العملية يبدو من الأفضل أن يقوم أرباب الأعمال بتحصيل الضريبة عن كل مرتب على حدة كل فيما يخصه ويكون ذلك قديماً متيقناً منه فى التحصيل . ويلتزم الموظف أو المستخدم بإعادة حساب الضريبة بعد جمع المرتبات التى يتقاضاها ، ويعيد لمصلحة الضرائب هو شخصياً تلك الفوارق التى تنتج عن تطبيق الأسعار التصاعدية للضريبة على مجموع الدخل . ويبدو فى نهاية الأمر أن ذلك هو الرأى الذى يتفق مع إرادة القانون وكذلك مع ظاهر النص الأول الذى قضى بأن الموظف أو المستخدم الذى يعمل لدى أكثر من رب عمل واحد يلتزم شخصياً بسداد « فروق الضريبة » لمصلحة الضرائب (ونعنى بذلك نص المادة ١٢ - فقرة ثانية المذكور فى البداية) .

٣ - هكنا رأينا - فيما سبق - أن الأصل العام فى تحصيل الضريبة على المرتبات والأجور هو تحصيلها عند المنبع بواسطة أرباب الأعمال . ورأينا أن القانونبنى الذى أرسى هذه القاعدة العامة السليمة استثنى حالة واحدة ، هى حالة قيام الموظف أو العامل بالعمل لدى أكثر من رب عمل واحد . وفى هذه الحالة الوحيدة قرر القانون أن هذا الموظف أو العامل يلتزم شخصياً بسداد فروق الضريبة لتكملة ماسبق أن ورده أرباب الأعمال عن المرتبات التى دفعوها كل على حدة .

ولكن هناك حالة أخرى كان يجب أن ينص عليها القانون ، وتتطلب فيها المصلحة العامة أن يقوم المستفيد بالدخل بسداد الضريبة كاملة بنفسه : وهي حالة ما إذا كان صاحب العمل غير مقيم في الجمهورية العربية اليمنية ولكنه يدفع مرتباً يمني أو أجني مقيم في اليمن . ففي هذه الحالة الضريبة على المرتبات واجبة طبقاً للقانون اليمني (المادة الأولى ب) ، ولكن رب العمل ليس له مركز في اليمن ولا يمكن عملاً بالتالي إلزامه بسداد الضريبة لمصلحة الضرائب اليمنية . إذن كان من المقروض أن ينص التشريع اليمني على إلزام المستخدم المستفيد بالمرتب أو الدخل بسداد الضريبة بنفسه حتى لاتضيع في تلك الحالة ، بالطبع ما لم يكن المستفيد معقياً من تلك الضريبة بنص خاص (١) .

ثالثاً - ضمانات تحصيل الضريبة :

إلى جانب الضمانات العامة التي تقررها نصوص القوانين ومبادئ القانون العام في تحصيل الضرائب بوجه عام ، مثل حق الإطلاع المخول لمصلحة الضرائب وامكانية تنفيذ دين الضريبة بطريق الحجز الإداري ، ومثل الالتزام بالتبليغ على عاتق دوائر القضاء والموظفين الإداريين بأية حالة تتعلق بالهرب الضريبي ، هناك ضمانات خاصة قرر القانون اليمني لتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور وهي التي تعيننا هنا بشكل مباشر . هذه الضمانات الخاصة لتحصيل الضريبة تتمثل في إلزام أرباب الأعمال في مسك سجلات عن مستخدميهم ومرتباتهم ، وكذلك إلزامهم بتقديم اقرارات لمصلحة الضرائب تتضمن نفس المعلومات عن مستخدميهم ، وأيضاً إلزام القانون أرباب الأعمال بتقديم معلومات مماثلة عند سدادهم الضريبة المقتطعة من مرتبات موظفيهم ومستخدميهم . وهذه السجلات والاقارات والبيانات تنفق كلها في فكرة جوهرية هي تمكين مصلحة الضرائب من الرقابة على التحصيل والتحقيق من دقة وسلامة مبلغ الضريبة المقتطعة من المرتبات وملحقاتها . وبجانب هذا وذاك ، من بين تلك الضمانات توقيع غرامات في

(١) الحالة المشار إليها منصوص عليها في التشريع المصري . راجع في ذلك : الدكتور

السيد عبد المولى ، التشريع الضريبي المصري ، ص ٢٨٨ .

حالة مخالفة أرباب الأعمال لهذه الالتزامات وغيرها من أحكام الضريبة ، وأخيراً هناك حق الرقابة والفحص المقرر لمصلحة الضرائب ورجالها .

وهكذا يمكننا عرض تلك الضمانات المشار إليها بشكل محدد فيما يلي :

١ - واجب أرباب الأعمال في مسك سجلات عن مستخدميه :

ألزم القانون اليمني رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤م في المادة ١/٩ أرباب الأعمال الخاصة من الأفراد أو الشركات أو المؤسسات الخاصة والجمعيات . الذين يستعملون موظفين أو مستخدمين أو عمالاً في حدود عشرة عمال أو مستخدمين أو أكثر من ذلك بمرتب أو أجر أو مكافأة أو تعويض . ألزمهم القانون بمسك سجل لموظفيهم ومستخدميه يسجلون فيه بالتسلسل ودون فراغ أو شطب أو تحشير بين الأسطر ما يلي :

(أ) أسماء وألقاب ووظائف وعناوين الأشخاص المستخدمين لديهم .

(ب) مقدار مرتباتهم وأجورهم وسائر منخصصاتهم .

(ج) تواريخ استئجارهم وعند الاقتضاء تواريخ تسريحهم أو انقطاعهم عن العمل .

(د) التغيير الذي يطرأ على وضعهم بتتابع وقوعه .

(هـ) اسم صاحب عملهم السابق وعنوانه في حال وجوده .

وحكمة الزام أرباب الأعمال الخاصة من الشركات والأفراد والهيئات من مسك سجلات عن مستخدميه ومرتباتهم ومنخصصاتهم وغيرها من البيانات السابقة . هي تمكين موظفي مصلحة الضرائب المختصين بالاطلاع عليها وفحصها التأكد من دقتها وصحتها ، وضمان دقة حساب الضريبة المقتطعة والموردة لمصلحة الضرائب على أساس تلك البيانات . لذلك نصت المادة (٩) السابقة على أن « يبرز السجل المذكور إلى موظفي مصلحة الضرائب المكلفين بالفحص عند الطلب ... » .

علم التزام الجهات الإدارية العامة بمسك السجلات :

استثنى القانون الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والهيئات العامة (أى المؤسسات العامة) والهيئات المحلية وكذلك مؤسسات القطاع العام التى يصدر بتحديداتها قرار من وزير المالية . من الإلتزام بمسك السجلات المشار إليها أعلاه . وحكمة ذلك أن الجهات الإدارية العامة لها ملفاتها وسجلاتها الخاصة بها التى قد تختلف فى أسلوب اعدادها عن تلك السجلات التى نظمها القانون فى شأن أرباب الأعمال الخاصة . وقد جاء هذا الاستثناء الخاص بالجهات الإدارية فى المادة (١١) من القانون . ولكن يلاحظ أن من حق موظفى مصلحة الضرائب دائماً التحقق من البيانات الخاصة بموظفى الجهات الحكومية والإدارية .

٢ - واجب أرباب الأعمال بتقديم إقرارات لمصلحة الضرائب :

ألزم القانون فى المادة (١٠) أرباب الأعمال الخاصة من الأفراد والشركات وغيرها من الهيئات الخاصة . بتقديم إقرارات عن موظفيهم ومستخدميهـم خلال تسعين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون (قانون ضريبة كسب العمل رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤) أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث أى تغيير فى أوضاع هؤلاء الموظفين والمستخدمين . ويتضمن هذا الاقرار مايلـى :

(أ) أسماء وألقاب الموظفين والمستخدمين الدائمين تفصيلاً ونوع عمل كل منهم وعناوينهم .

(ب) مقدار مرتباتهم وأجورهم وباقي مخصصاتهم .

(ج) تاريخ استخدام كل منهم .

كذلك أوجب القانون فى المادة (١٠) السابقة تقديم إقرار مماثل عند حدوث أى تغيير يطرأ على أوضاع هؤلاء الموظفين أو المستخدمين - كما سبق البيان - خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير . أيضاً أوجب القانون فى ذات المادة (١٠) أصحاب الأعمال الخاصة بتقديم إقرار مماثل

في حالة توقفهم عن مباشرة نشاطهم أو في حالة التنازل عن منشأتهم للغير ،
وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف أو التنازل .

وبلاحظ أن القانون ألزم أرباب الأعمال الخاصة - كما قلنا - بتقديم
الإقرار الأصلي الأول خلال تسعين يوماً من تاريخ العمل بالقانون . ولكن
ماحكم هذا الإلزام بالنسبة للمنشآت والهيئات الخاصة والشركات التي
تستخدم مستخدمين وعمالا ونشأت بعد تسعين يوماً من تاريخ العمل بالقانون؟
لا يوجد حكم في هذه النقطة عند قراءة نص المادة العاشرة المشار إليها أعلاه .
ولا يمكن بالطبع الاعفاء من هذا الإلزام ، سيما وأن القانون يلزم كل رب
عمل خاص بتقديم إقرار مماثل في حالة أي تغيير على أوضاع المستخدمين
والعمال ، مما يعنى التزامهم الأصلي بتقديم الإقرار الأول . لذلك نرى أن
كل منشأة خاصة تستخدم أشخاصا يتقاضون رواتب وأجور ، تلزم بتقديم
هذا الإقرار عقب إنشائها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ هذا الانشاء . وهذا
الميعاد نحدده قياسا على ماقرره القانون من ميعاد مماثل في حالة التغيير في
أوضاع المستخدمين ، أو في حالة التوقف عن النشاط أو حالة التنازل عن
المنشأة للغير .

وواضح أن حكمة الزام أرباب الأعمال الخاصة بتقديم الاقرارات السابقة
هى تمكين موظفى مصلحة الضرائب من التحقق من أوضاع مستخدميه
لضمان دقة الضريبة الموردة من كل رب عمل .

عدم التزام الجهات الإدارية العامة بتقديم الإقرارات :

أعفت المادة (١١) من القانون الجهات الإدارية العامة المركزية أو
اللامركزية من تقديم تلك الاقرارات . وقد سبق أن رأينا أيضاً أن القانون في
المادة المشار إليها قد أعفى هذه الجهات الإدارية من مسك السجلات التي
يلتزم بها أرباب الأعمال الخاصة . وهذا الاعفاء من الاقرار يمتد ليشمل
شركات ومؤسسات القطاع العام التى يحددها قرار من وزير المالية .

٣ - التزام أرباب الأعمال بتقديم بيانات عند سداد الضريبة :

كذلك من بين ضمانات تحصيل الضريبة هذا الالتزام الذي يضمن دقة هذا التحصيل . وهو يتمثل فيما أوجبه القانون في المادة (١٢) على أرباب الأعمال عند سدادهم لمقدار الضريبة المستحقة على مرتبات وأجور مستخدميه أن يرفقوا بياناً بموظفيهم ومستخدميه ومراتب ومخصصات كل منهم والضريبة المقتطعة منهم . وقضت المادة (١٢) المشار إليها بأنه يكتفى بالنسبة لموظفي ومستخدمى الوزارات والمصالح والأجهزة المركزية والجهات الإدارية اللامركزية ، يكتفى بالنسبة لهم بكشوف المرتبات الشهرية .

٤ - توقيع الغرامات جزاءً على مخالفة أحكام الضريبة :

قرر القانون الجزاءات توقع على أرباب الأعمال الخاصة الذين لا ينفذون التزاماتهم المقررة عليهم بمسك السجلات أو تقديم الاقرارات أو بعدم توريد الضريبة على مرتبات موظفيهم ومستخدميه في الميعاد الذي أوجبه القانون . وفيما يلي تفصيل ذلك : -

(١) من ناحية أولى ، في حالة عدم مسك أرباب الأعمال الخاصة للسجلات التي أوجبها القانون في المادة (٩) أو مسك تلك السجلات بصورة ناقصة ، فإن المادة المذكورة تنص على أن موظف مصلحة الضرائب المكلف بالفحص يحضر محضراً بذلك ويعاقب المخالف بغرامة قدرها عشرة ريالات عن كل موظف أو مستخدم لم يسجل في السجل المذكور ، أو سجلت عنه معلومات ناقصة أو غير صحيحة .

وتقرر الغرامة المشار إليها بقرار من رئيس مصلحة الضرائب أو مدير فرع المصلحة المختصة ، استناداً إلى المحضر المحرر بالمخالفة . ويجوز لرب العمل طلب المصالحة على الغرامة ، وفي هذه الحالة يكون الحد الأدنى لها ١/٥ الغرامة المقررة ، ولا تجوز المصالحة في حال تكرار المخالفة . وقد أجاز القانون في ذات المادة (٩) لمصلحة

الضرائب - بناء على طلب كتابي من رب العدل - قبول السجلات أو الملفات الخاصة المسوكة بمعرفته وموظفيه ومستخلميهم بدلا عن السجل المشار إليه في الفقرة الأولى من المادة (٩) . إذا تبين بعد الفحص الذي تجريه المصلحة المذكورة أن السجلات أو الملفات المشار إليها تحقق تسجيل المعلومات بالصورة المطلوبة .

(ب) ومن ناحية ثانية . في حالة عدم التزام أرباب الأعمال الخاصة بواجبهم بتقديم الاقرارات المفروضة ، وكذلك في حالة عدم سدادهم الضريبة على مرتبات مستخدميه في الميعاد المقرر . فإن القانون في المادة (١٣) ينص على أن توجه إليهم إنذارات شخصية من قبل جهاز الضرائب المختص بوجوب تنفيذ أحكام القانون خلال مهلة ثلاثين يوماً من تاريخ الإنذار . فإذا لم يمثلوا رغم الإنذار فیرسل إليهم اختياراً بتحديد مقدار الضريبة المفروضة بطريق التقدير الجزافي ، مضافاً إليها غرامة قدرها ٢٠ ٪ منها ، وتتخذ إجراءات تحصيل والغرامة بطريق التنفيذ المباشر .

ويضيف القانون في نفس المادة (١٣) أنه إذا امتثل رب العمل للإنذار خلال المهلة المحددة (ثلاثون يوماً من تاريخ الإنذار) ، فيتم تحديد الضريبة بواسطة مصلحة الضرائب على أساس البيان المقدم منه بعد فحصه ، مضافاً إليها غرامة قدرها ١٠ ٪ منها وذلك لعدم تقيده بالموعد المحدد أصلاً لتقديم الإقرار أو دفع الضريبة . وفي جميع الأحوال يجب على أرباب الأعمال تسديد الضريبة المستحقة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ أو الاختيار في حالة التكليف المباشر . وخلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم التصريحات في حالة الامتثال .

٥ - حق الرقابة والفحص لمصلحة الضرائب وموظفيها :

يمكن أن نصيف في نهاية تلك الضمانات المقررة لتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور ، ذلك الحق القانوني المقرر لمصلحة الضرائب وفروعها

وموظفيها في الرقابة والفحص على السجلات أرباب الأعمال وقراراتهم والبيانات المقدمة منهم . وقد أشارت لذلك الفقرة الثانية من المادة (١٥) التي أضافت أن لموظفي مصلحة الضرائب حق إجراء التعديلات التي تنتج عن هذه المراجعة ، وتحديد فروق الضريبة المترتبة على هذه التعديلات والواجب سدادهما من جانب أرباب الأعمال . ويجب أن يحصل هذا السداد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اخطارهم مع الغرامات الواجبة (المنصوص عليها في المادة ١٣ سابق الإشارة إليها) .

هكذا انتهى من أحكام الضريبة الإئتمية على المرتبات والأجور التي نظمها القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ الخاص بالضريبة على كسب العمل . في بابه الأول . وسوف ندرس في المبحث الثاني التالي أحكام الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية ، والتي تناولها الباب الثاني من نفس القانون المشار إليه باعتبارها الضريبة الثانية المتفرعة عن الضريبة الأم على كسب العمل .

بقي أن نشير قبل دراسة هذه الضريبة الثانية أن القانون الإئتمى رقم ٢٦ لسنة ١٩٧٤ م تضمن في بابه الثالث أحكاماً عامة مشتركة ، ونصت المادة (١/٢٢) في هذا الباب الثالث على أن الأحكام المتعلقة بحق الإطلاع وسر المهنة وكذلك أحكام الطعن المطبقة على مكافئ ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . تنطبق أيضاً في شأن الضريبة على المرتبات والأجور التي فرغنا من دراستها .

الفصل الثاني

الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية

نظم التشريع اليمنى هذه الضريبة في الباب الثاني من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م الخاص بضريبة كسب العمل . وقد سبق أن رأينا في المبحث الأول السابق أن القانون المشار إليه قد نظم في بابه الأول الضريبة على المرتبات والأجور .

فكما نرى من الجمع بين هاتين الضريبتين في قانون واحد واعتبارهما كليهما من ضرائب كسب العمل ، يوضح الجامع المشترك بينهما وهو أنهما ضريبتان تصبيان دخولا وإيرادات ناتجة عن العمل الإنساني . هذه الصفة أوضح ما تكون في الضريبة على المرتبات والأجور ، حيث تفرض هذه الضريبة على الدخل الناتج من العمل والجهد الإنساني الخالص . وتنطبق أيضاً تلك الصفة على الضريبة التي تعيننا الآن ، وهي الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، وذلك لأن الدخل أو الربح الخاضع لهذه الضريبة ينتج عن مهنة يغلب في ممارستها وفي تحقيق أرباحها عنصر العمل والجهد الإنساني على عنصر رأس المال . مثل مهنة المحامي أو الطبيب أو المحاسب باعتبارها من المهن الحرة ، حيث يكون دور عنصر العمل أكثر بروزاً وتميزاً بكثير عن عنصر رأس المال .

وإذا كان عنصر العمل هو القاسم المشترك في الدخل الخاضع لضريبة المرتبات والأجور وكذلك في الربح الخاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، إلا أن هناك farkاً هاماً في الصفة القانونية لعنصر العمل الإنساني في كل من الضريبتين . ففي ضريبة المرتبات والأجور العمل المنتج للمرتب أو الأجر يتميز من الناحية القانونية أنه عمل تابع ، بمعنى أنه نتيجة رابطة تبعية واستغلال لدى الغير أى لدى صاحب العمل . بينما في الضريبة على

أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، العمل الإنساني يتميز بالاستقلال فهو عمل يؤديه من يمارس المهنة بصفة مستقلة لحسابه ، ودون الخضوع لأية رابطة استعمال لحساب الغير .

بعد هذا التمهيد ، فإننا نعالج هذه الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية في أربعة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول :

خصائص الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

المبحث الثاني :

نطاق الخضوع للضريبة .

المبحث الثالث :

وعاء الضريبة .

المبحث الرابع :

ربط الضريبة وتحصيلها .

ونتناول فيما يلي المباحث الأربعة بالترتيب السابق .

المبحث الأول

خصائص الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من

المهن غير التجارية

الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن التجارية هي ضريبة نوعية تفرض على أرباح كل مهنة حرة أو غير تجارية ، تتميز عموماً في ممارستها بهيمنة عنصر العمل المستقل . وهذه الضريبة عينية في جوهرها وإن كان القانون يأخذ استثناء ببعض الاعتبارات الشخصية للممول . كما أنها ضريبة سنوية تسرى على الأرباح المحققة بالفعل . وأخيراً هي ضريبة إقليمية ويمكن اعتبارها ضريبة القانون العام ونشرح تلك الخصائص تباعاً :

أولاً - ضريبة نوعية تفرض على أرباح العمل المستقل (١) :

إن الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ضريبة نوعية تسرى على نوع معين من الإيرادات . وهى أرباح كل مهنة يزاولها الممول بصفة مستقلة بشرط أن يكون قوامها الرئيسى هو العمل . فالمهنة التى تخضع أرباحها للضريبة تتميز بالاستقلال فى ممارستها كما تتميز بأنه يغلب فى مزاولتها عنصر العمل على عنصر رأس المال . فإذا كان كل من يزاول مهنة حرة أو غير تجارية يحتاج بالضرورة إلى مساعدة رأس المال مثل الأثاث بالنسبة للمحامى ومثل بعض الأثاث وبعض الأجهزة بالنسبة للطبيب . إلا أن دور رأس المال ثانوياً . ذلك أنه لو احتل رأس المال المكان الأول أو الرئيسى بجانب العمل لأصبحت المهنة تجارية وصناعية وخضعت للضريبة النوعية الخاصة بالأرباح التجارية والصناعية .

٢ - ضريبة عينية تأخذ ببعض الاعتبارات الشخصية :

سبق القول بأن الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية هى ضريبة نوعية تفرض على الأرباح الناتجة من العمل المستقل . والضرائب النوعية عموماً هى أصلاً ضرائب عينية تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة ولا تهتم بشخصية الممول صاحب الإيراد . ولكن على سبيل الاستثناء تأخذ الضريبة على المهن الحرة وغير التجارية ببعض الاعتبارات الشخصية مراعاة لظروف الممول وتحقيقاً لفكرة العدالة . ويبدو ذلك فى التشريع العنى من عدة نواحي : فمن ناحية أولى أجاز قانون بقرار من مجلس الوزراء إعفاء بعض أصحاب المهن الحرة التى تستوجب ممارستها الحصول على شهادات جامعية العليا من الضريبة لمدة لا تتجاوز الثلاث سنوات من تاريخ ممارستها أعمادهم فى البلاد (الفقرة الأخيرة من المادة (١٦) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م) . كذلك تبدو مراعاة الاعتبارات الشخصية فى أخذ المشرع العنى بمبدأ التصاعد فى أسعار الضريبة (المادة (١٧) من القانون) . وأخيراً تظهر الفكرة الشخصية فى أن

(١) راجع الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي .

القانون اليمنى لم يفرض الضريبة على الأرباح الإجمالية بل الأرباح الصافية أى بعد خصم جميع التكاليف التى صرفها الممول فى ممارسة المهنة (١) (المادة ١٨ من القانون) .

٣ - الضريبة على أرباح المهن الحرة ضريبة سنوية :

فالضريبة تسرى على الأرباح التى يحققها صاحب المهنة خلال سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر نهاية العام . وهى تسرى على الأرباح الصافية التى تم قبضها بالفعل بواسطة صاحب المهنة . فلا يكفى مجرد استحقاقه لإيراد أو دخل معين . بل اشترط القانون اليمنى أن يكون الإيراد تم الحصول عليه بالفعل حتى يمكن أن تفرض عليه الضريبة (المادة ١٨ من القانون) .

٤ - الضريبة على أرباح المهن الحرة إقليمية :

ويلاحظ أن القانون اليمنى لم ينص صراحة على شرط إقليمية الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية . وهو نفس الذى كان قائماً فى تشريع الضرائب القديم فى مصر (قبل عام ١٩٨١ م) (٢) . ولكن رغم عدم النص المصرح يجب القول بأن هذه الضريبة تسرى فقط على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى تم مزاوتها فى الجمهورية العربية اليمنية سواء كان صاحب المهنة يمتياً أم أجنبياً . وهى لا تسرى بأى حال على أرباح المهن الحرة وغير التجارية التى تمارس خارج البلاد حتى ولو كان

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، المالية العامة والنظام الضريبى المصرى

ص ٦٨١ - ٦٨٢ .

(٢) القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كان هو التشريع العام لجميع ضرائب الدخل فى مصر حتى عام ١٩٨١ ، حيث حل محله فى هذا العام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذى نص صراحة على إقليمية الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية .

من يمارسها يمنياً^(١) . لأن القاعدة العامة هي إقليمية الضرائب سيما وأن الضرائب النوعية مثل ضريبة أرباح المهن الحرة هي ضرائب عينية تنصب على المادة الخاضعة للضريبة بصفة أصلية ، ودون النظر لشخص من يمارس المهنة أو النشاط .

٥ - الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية يمكن اعتبارها ضريبة القانون العام :

يثور هذا التساؤل في شأن العلاقة بين الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وبين الضريبة - التي تعيننا هنا - على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية والصناعية . ويلاحظ في هذا الشأن أنه بالنسبة للتشريع المصري أن الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية هي التي كانت تعتبر ضريبة القانون العام ، بمعنى أنه يخضع لها كل نشاط أو مهنة أخرى لم تتقرر له ضريبة خاصة وظل هذا الوضع سائداً حتى عام ١٩٥٠ . وفي هذا العام صدر في مصر القانون رقم (١٤٦) لسنة ١٩٥٠ م حيث عدل من هذا الوضع ونص صراحة على اعتبار الضريبة على أرباح المهن الحرة والمهن غير التجارية ضريبة القانون العام ، وأصبحت هي الضريبة التي تخضع لها كل مهنة أو نشاط لا يخضع لأية ضريبة نوعية أخرى^(٢) . وحكمة ذلك منع تخلص أرباب أية مهنة تستهدف الربح من المشاركة في الأعباء العامة عن طريق دفع الضريبة^(٣) .

ونرى أن هذا الحكم واجب التطبيق أيضاً في الجمهورية العربية اليمنية ، رغم أن نصوص القانون اليمني في ضريبة كسب العمل لم ينص صراحة على اعتبار الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية لها وصف ضريبة القانون

(١) في ظل القانون المصري القديم ، استقر الفقه في مصر على إقليمية الضريبة على أرباح المهن الحرة كتطبيق لمبدأ إقليمية فرض الضرائب عموماً . فلا يعقل أن يفرض المشرع الوطني الضريبة على أرباح جميع أصحاب المهن الحرة في العالم : راجع ، الدكتور عبد الكريم بركات وآخرين ، دراسات في النظم الضريبية ص ٥٢٧ هامش (١) .

(٢) والتشريع الحالي المنظم لضرائب الدخل في مصر ، وهو القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد أعاد تأكيد هذا الحكم في المادة (٧٢) من القانون .

(٣) راجع في هذا المعنى : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع المذكور ص ٦٨٢ .

العام . فبالرغم من عدم النص الصريح ، وبالرغم من قلة النصوص المنظمة لهذه الضريبة بالمقارنة بالنصوص الكثيرة التي يحتويها القانون الجنى الذى نظم ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، إلا أننا نرى أن ضريبة أرباح المهن غير التجارية هى التى يمكن أن تعتبر ضريبة القانون العام وليس ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

— وأهم حجة يمكن أن تؤيد هذا الاتجاه هى أن القانون الجنى فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (القرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢) عمل جاهداً على حصر المهن والأنشطة ذات الطابع التجارى والصناعى فى نصوص محددة استغرقت الأربعة مواد الأولى منه ، وهى تشمل النشاطات التجارية بطبيعتها وكذلك نشاطات تأخذ حكمها ، هنا بينا القانون الجنى فى ضريبة كسب العمل عندما نظم الضريبة على أرباح المهن غير التجارية فى الباب الثانى منه لم يحدد المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية على سبيل الحصر . بل حدها فقط على سبيل المثال بعد أن وضع تعريفها . فالمادة (١٦ / ٢) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م نصت كما يلى : « ويعتبر المكلفون المبيئون فيما يلى ودون حصر من أرباب المهن التى ينطبق عليها الوصف الوارد بالفقرة السابقة . . . » . وبعد أن وضعت أمثلة على هذه المهن غير التجارية ، أضافت هذه المادة (١٦) فى فقرتها الثالثة أنه لوزير المالية بناء على اقتراح رئيس مصلحة الضرائب البت فى تحديد أى مهنة أخرى ينطبق عليها وصف المهنة الحرة أو غير التجارية .

وهكذا ، وحيث أن النشاطات المستقلة ذات الطابع المهنى والى تستهدف الربح هى بحكم المنطق إما نشاطات تجارية وصناعية وإما نشاطات غير تجارية وغير صناعية ، وحيث أن النشاطات التجارية والصناعية محددة على سبيل الحصر بينا النشاطات غير التجارية غير محصورة ، فالمنطق يؤدى إذن إلى

القول بأن الضريبة على أرباح تلك المهن غير التجارية هي التي يمكن اعتبارها ضريبة القانون العام^(١) .

المبحث الثاني

نطاق الخضوع للضريبة

المهن التي تخضع أرباحها للضريبة تتمثل في المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية ، وبشروط معينة . وفي هذا نصت المادة (١٦ / ١) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م على ما يلي :

« تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، وغير الصناعية التي يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشري على رأس المال والتي لا يخضع أصحابها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . ويشترط في من يزاول المهن المذكورة ألا يستعين في ممارستها بجهود آخرين بما يجاوز الحدود المعتادة لطبيعة مزاولة المهنة » .

وأضافت الفقرة الثانية من ذات المادة (١٦) : « ويعتبر المكلفون المبيّنون فيما يلي ودون حصر من أرباب المهن التي ينطبق عليها الوصف الوارد بالفقرة السابقة . . . » وأورد هذا النص أمثلة على أهم المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية والصناعية - كما سيأتي الآن - .

وبناء على نص المادة (١٦) المشار إليها ، فإننا نعرض فيما يلي لتعريف المهن التي تخضع أرباحها للضريبة ، ثم لشروط الخضوع للضريبة .

(١) يمكن أن يضاف إلى ماسبق أن هناك ميزة هامة لإعتبار الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية ضريبة القانون العام . ويتمثل ذلك في أن تضمن الخضوع للضريبة لكل مهنة أو نشاط يصعب تصنيفه لأول وهلة تحت إطار الأنشطة التجارية والصناعية بسبب علم النص الصريح عليه في قانون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وقد يكون النشاط في ذات الوقت يعتمد على رأس المال كمعصر رئيسي وهو ما يؤدي إلى صعوبة اعتباره مهنة غير تجارية ، مما يؤدي إلى خطورة تخلص هذا النشاط من الخضوع لأي ضريبة نوعية . ومن ثم اعتبار ضريبة الأرباح غير التجارية ضريبة القانون العام يمنع تهرب أي نشاط من الضريبة ويحقق بالتالي المساواة بين المواطنين أمام الأعباء العامة .

أولا - تعريف المهن التي تخضع أرباحها للضريبة :

المهن التي تخضع أرباحها للضريبة هي « المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية » . فأرباح هذه المهن تخضع أرباحهم السنوية لهذه الضريبة النوعية . وهي تختلف عن المهن والأنشطة التجارية والصناعية التي يخضع من يزاو لها لضريبة نوعية أخرى - سبق دراستها - وهي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

فما المقصود بالمهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية ؟ نلاحظ بادىء ذي بدء أن القانون اليمنى لم يفرق بين المهن الحرة وبين سائر المهن الأخرى غير التجارية وغير الصناعية . فهذان النوعان من المهن هما شيء واحد ، أو بمعنى آخر ينتميان لطائفة واحدة في الجوهر (١) . فالمهن الحرة في منطق القانون ليست إلا نوعا يدخل في أسرة مهنية أو طائفة مهنية أعم وأشمل وهي طائفة المهن غير التجارية وغير الصناعية . بدليل أن القانون يعبر عنها بالقول : « المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية » . فالقانون اليمنى في تحديده للنشاط المهني الخاضع للضريبة قد أخذ بأسلوب التدرج من الخاص إلى العام ، فبدأ بالمهن الحرة ثم تدرج إلى الطائفة الأعم وهي المهن غير التجارية وغير الصناعية التي تشمل غير المهن الحرة (٢) .

إذن ، طالما أن هذه المهن الحرة كالطب والمحاماة والهندسة ما هي إلا مجرد نوع من الطائفة الأعم للمهن غير التجارية والصناعية ، فنحن نحتاج إلى معيار أو تعريف عام يحدد إطار تلك المهن غير التجارية وغير الصناعية التي تخضع أرباحها للضريبة .

(١) وهو نفس مملك التشريع المصرى : انظر على سبيل المثال الدكتور عبد الكريم بركات والدكتور حامد دراز والدكتور على عياد ، دراسات في النظم الضريبية ص ٥٢٧ .

(٢) راجع الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل في مصر ، ١٩٨٥ ص ٢٥٤ . ويلاحظ أن القانون المصرى الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد اتبع أسلوب التدرج المشار إليه أعلاه في المادة (٧٣) التي حددت المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

وقد حدد القانون المعنى هذا التعريف في المادة (١٦) من القانون ، التي عرفت المهن غير التجارية وغير الصناعية بأنها يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشري على رأس المال ، والتي لا تخضع أحكامها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

وهذا التعريف يهتم فقط بالتمييز بين المهن غير التجارية وغير الصناعية وبين المهن والأنشطة التجارية والصناعية . فبينما تعتمد هذه المهن والأنشطة التجارية على رأس المال كعنصر رئيسي ، نجد أن المهن غير التجارية وغير الصناعية على العكس تعتمد أساساً في ممارستها على عنصر العمل الإنساني كعامل رئيسي ويكون دور رأس المال ثانوياً ومحدوداً .

ولكن التعريف السابق الذي أتى به القانون المعنى في المادة (١٦) ليس كافياً في تمييز المهن غير التجارية وغير الصناعية ، فهذا التعريف إذا كان يميز هذه المهن عن الأنشطة والمهن التجارية والصناعية ، إلا أنه لا يميز المهن غير التجارية وغير الصناعية عن الأنشطة والأعمال المأجورة التي يمارسها الموظفون والعمال والتي تخضع للضريبة على المرتبات والأجور . لأن هذه الأنشطة الأخيرة قوامها وعمادها العمل الإنساني أيضاً مثل المهن الحرة وغير التجارية . إذن تمييز المهن غير التجارية وغير الصناعية لابد أن يتضمن التعريف ليس فقط إبراز العمل كعنصر أساسي ورئيسي ، بل يجب أن يتضمن التعريف أيضاً أن يكون العمل مستقلاً وليس تابعاً للغير . وهذا العنصر الأخير هو الذي يميز صاحب المهنة الحرة أو غير التجارية عن الموظف أو العامل ، الذي لا يكون عمله مستقلاً بل تابعاً ونتاجاً عن رابطة استخدام وتبعية للغير وهو صاحب العمل .

وهكذا التعريف الصحيح الكامل للمهن غير التجارية وغير الصناعية يعتمد على عنصرين : الأول أنها مهن قوامها الرئيسي العمل الإنساني ، والعنصر الثاني أن هذا العمل يتميز بالاستقلال وعدم تبعية من يمارس المهنة للغير . فالعنصر الأول يميز المهن غير التجارية وغير الصناعية عن المهن والأنشطة التجارية والصناعية . هذا بينما العنصر الثاني يميز المهن غير التجارية

وغير الصناعية عن نشاط وعمل الموظفين والعمال الخاضعين لضريبة المرتبات والأجور ، حيث يكون عملهم غير مستقل بل تابع لرؤ العمل بناء على رابطة استخلام^(١) .

أمثلة على المهن غير التجارية وغير الصناعية :

إذا كان من الممكن حصر المهن والأنشطة التجارية والصناعية على النحو الذي فعله القانون اليمني الخاص بضريبة الأرباح التجارية والصناعية^(٢) ، إلا أنه من المستحيل عملاً حصر المهن غير التجارية وغير الصناعية فهي متنوعة جداً وقابلة للتطور بظهور نوعيات منها كثيرة مع تطور المجتمع . ولذلك فإن القانون اليمني بعسء أن وضع لها تعريفاً عاماً يميزها بوجه عام عن المهن التجارية والصناعية وضيع أمثلة لها دون حصر .

فقد نصت الفقرة الثانية من المادة (١٦) المشار إليها أعلاه على ما يلي :
« يعتبر المكلفون المدينون فيما يلي ودون حصر من أرباب المهن التي ينطبق عليها الوصف الوارد بالفقرة السابقة » :

- ١ - الأطباء في مختلف مجالات التخصص .
- ٢ - المحللون الطييون (التحليل الطبي) .
- ٣ - المحامون المعقبون للأعمال القضائية ومن يماثلونهم .
- ٤ - المهندسون في مختلف مجالات التخصص .

(١) وقد عرفت محكمة النقض المصرية المهن غير التجارية على نحو يبرز العنصرين المشار إليهما أعلاه . ففى أحد أحكامها عرفها بأنها « المهن التي يباشرها المولون بصفة مستقلة ، والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب » . راجع حكم محكمة النقض المصرية ، الدائرة المدنية ، بتاريخ ١٣/٤/١٩٦١ م ، الطعن رقم ١١٣ لسنة ٢٦ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض لسنة الثانية عشرة ص ٣٧٠ .

(٢) قرار جمهورى بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٢ بفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٥ - المحاسبون والمستشارون والخبراء الفنيون .

٦ - الفنانون المحترفون .

٧ - المؤلفون .

٨ - أصحاب ورش التصليح ومن يماثلونهم .

وأضافت الفقرة الثالثة من ذات المادة (١٦) : « ولوزير المالية بناء على اقتراح من رئيس مصلحة الضرائب البت في جميع المسائل المتعلقة بتحديد أى مهنة ينطبق عليها وصف المهنة الحرة أو غير التجارية أو غير الصناعية » .

وإذا نحن استعرضنا الأمثلة التى أشار إليها القانون على النحو السابق ، فإننا نجد أن المهن الحرة تمثل معظمها . وهى مهن الأطباء والمحامين والعلماء والمحامين والمهندسين والمحاسبين ويمكن أن نضيف أيضاً الصيادلة ، وهذه المهن الحرة يجمع بينها أنها تتطلب لممارستها الحصول على شهادة جامعية عليا وتتميز بالاستقلال ، وأن من يمارسها يجب أن يكون عضواً منضماً للنقابة المهنية التى تشرف على شئون المهن الحرة أى من يمارسونها ينبغى أن يمارسوا المهنة كعمل مستقل ، أى لحسابهم الخاص وليس بوصفهم موظفين أو مستخدمين لحساب الغير كإجراء ومستخدمين ، فهم هنا يفتقدون وصف أصحاب المهن الحرة ويتقاضون مرتبات تخضع لضريبة المرتبات والأجور . فالطبيب أو المحامى أو المحاسب أو المهندس لكى يعتبر صاحب مهنة حرة تخضع أرباحه للضريبة على الأرباح غير التجارية ، يجب أن يعمل مستقلاً وليس تابعاً للغير ، وذلك طبقاً للتعريف السابق بيانه للمهن غير التجارية وغير الصناعية .

ويجب أن نلاحظ أن القانون - فى الفقرة الأخيرة من المادة (١٦) - قد أجاز بقرار من مجلس الوزراء إعفاء أصحاب المهن الحرة من الضريبة لمدة لا تتجاوز الثلاث سنوات من تاريخ ممارستهم لمهنتهم فى اليمن .

وهكذا نرى أن المهن الحرة هى أهم الأمثلة على المهن غير التجارية وغير

الصناعية ، ومن هنا نفهم لماذا خصها القانون بالذكر قبل أن يربطها بالطائفة الأعم غير التجارية .

ولكن هناك مهناً أخرى غير تجارية بخلاف المهن الحرة بالمعنى الدقيق : وقد أعطى القانون أمثلة عليها - كما سبق البيان . من قبيل ذلك مهنة المؤلف أياما كان ميدان تأليفه في المجال الأدبي أو الفني أو العلمي أو السياسى . . . وكذلك الفنانون المحترفون كالرسم والمصور والموسيقى والملحن والغازف والمغنى والممثل ، بشرط أن يتوافر لعملهم الفنى الاستقلال وعدم التبعية للغير . كذلك من أمثلة المهن غير التجارية التى أشار إليها القانون أصحاب ورش التصليح ومن يماثلونهم . وهنا تثار مسألة دقيقة للفرقة بين أصحاب ورش التصليح وبين أرباب الحرف الذين يخضعون لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كالنجار والكواء والحلاق والحلاد وحائكى الملابس . فأصحاب ورش التصليح مثل ورش تصليح السيارات والدراجات والثلاجات ، وأية ورشة وظيفتها تصليح آلة أو جهاز أو إصلاح المواسير وصنابير المياه فى المنازل ، أصحاب هذه الورش يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وليس لضريبة الأرباح التجارية التى يخضع لها زملاؤهم أرباب الحرف ، بالرغم من التقارب الشديد من هؤلاء . وذلك يؤكد وجهة النظر التى تنتقد إخضاع أرباب الحرف لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وتنادى بإخضاعهم للضريبة على المهن غير التجارية على اعتبار أن مهنتهم يغلب عليها عنصر العمل ويتضاءل فيها دور رأس المال (١) . على أى حال قد يبدو الفارق بين أرباب الحرف وبين أصحاب ورش التصليح قائماً وموجوداً بالرغم من التقارب بين هذين النوعين من المهن . فأرباب الحرف رغم غلبة عنصر العمل على رأس المال إلا أنهم يصنعون عادة أشياء متقولة لمن يطلبها من عملائهم ، بينما أصحاب ورش التصليح يقف دورهم على مجرد إصلاح أشياء وإعادةها لحالتها لتؤدى وظيفتها ولكنهم لا ينتشون أو يصنعون منقولات لبيعها .

(١) راجع فى هذا المعنى : الدكتور محمد طه بلوى والدكتور محمد حمدي النشار ، أصوله التشريع الضريبي المصرى ص ٤٢٢ - الدكتور دلاور على والدكتور محمد حمدي النشار ، دراسات فى الضريبة على أرباح المهن الحرة ، ص ٨٨ وما بعدها .

ويمكن أن نذكر أمثلة أخرى لمهن غير تجارية غير منصوص عليها مثل مهنة التخليص الجمركي على البضائع ، ومثل النسخ على الآلة الكاتبة بالقطعة ودون تبعية لرب عمل محدد ، ومثل مهنة التمريض إذا كانت تمارس باستقلال خارج العيادات والمستشفيات .

ثانياً - شروط الخضوع للضريبة :

لسريان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية يجب توافر عدد من الشروط إذا لم يتوافر أحدها لا يخضع الربح لهسته الضريبة .

وهذه الشروط تستفاد من نصوص القانون التي إما صراحة أو ضمناً وهي خمسة شروط على النحو التالي :

١ - ممارسة المهنة بصفة مستقلة :

وهذا الشرط الأول للخضوع للضريبة معناه أن الممول يجب أن يمارس المهنة لحساب نفسه ، بمعنى أن نتائج نشاطه المهني من ربح أو خسارة تضاف إلى ذمته المالية باعتباره المتحمل لمخاطر مهنته ^(١) . وهذا هو مفهوم شرط الاستقلال حتى تخضع الأرباح الناتجة للضريبة ، فالاستقلال معناه عدم التبعية للغير .

وهذا الشرط هو الفاصل في التفرقة بين سريان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية من ناحية ، وبين سريان الضريبة على المرتبات والأجور من ناحية أخرى . فالضريبتان أساسهما المشترك العمل . ولكن ضريبة المرتبات والأجور تسرى على دخل العمل التابع أو المأجور أي مرتب أو أجر الموظف أو العامل المرتبط بالغير بعقد عمل أو رابطة استخدام . هذا بينما الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية تسرى على إيراد العمل المستقل الذي يقوم به صاحب المهنة لحسابه ودون أن يكون تابعاً للغير .

(١) راجع الدكتور عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ٢٥٨ - الدكتور حسن عواضة ،

وتطبيقاً لذلك المحامي تحت التمرين إذا كانت تربطه بالمحامى الأصلي الذى يعمل فى مكتبه علاقة الأجير برب العمل ، فإن ما يحصل عليه يكون أجراً يخضع لضريبة المرتبات والأجور وليس لضريبة المهن الحرة وغير التجارية . أما إذا كان هذا المحامى تحت التمرين يمارس مهنة المحاماة باستقلال عن المحامى الأصلي ودون رابطة تبعية له فإن أرباحه تخضع لضريبة المهن غير التجارية^(١) . وتطبيقاً لذلك أيضاً إذا ارتبط أحد المحاسبين بعقد عمل مع أحد مكاتب المحاسبة الكبيرة ، فإن ما يتقاضاه من مرتب حتى لو كان فى شكل نسبة من الأرباح ، فإن هذا المرتب يخضع لضريبة المرتبات والأجور لوجود علاقة التبعية ولا يخضع بالتالى للضريبة على أرباح المهن الحرة أو غير التجارية^(٢) .

وقد يخضع الشخص الواحد فى نفس الوقت للضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية وأيضاً لضريبة المرتبات والأجور ، وذلك إذا كان له إيرادات أحدهما نتيجة علاقة تبعية واستخدام والآخر نتيجة عمله المستقل فى مهنة حرة . ومثال ذلك عضو هيئة التدريس فى كلية الطب الذى له أيضاً عيادته الخاصة فهو يجمع بين إيرادين ، مرتبه من الجامعة وهو يخضع للضريبة على المرتبات ، ومن ناحية ثانية أرباحه التى يحققها من ممارسة مهنته فى عيادته الخاصة وتخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية . ونفس المثال يمكن أن يقال عن عضو هيئة التدريس بكلية الشريعة والقانون أو كلية الحقوق ، والذى له أيضاً مكتبه الخاص كمحامى يمارس مهنة حرة بتصريح من الجامعة .

بقى أن نقول عن هذا الشرط الأول للخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وهو شرط الاستقلال فى ممارسة المهنة ، نقول أن القانون اليمنى لم ينص صراحة على هذا الشرط رغم أهميته . ولكن يمكن أن نقول مع ذلك أن القانون اليمنى عاد وأشار إليه بطريقة ضمنية فى الفقرة الرابعة من

(١) انظر : الدكتور زين العابدين ناصر ، المالية العامة والنظام الضريبي المصرى ص ٦٨٤ .

(٢) راجع : الدكتور محمد طه بلوى والدكتور محمد خميدى النشار ، أصول التشريع

الضريبي المصرى ، المرجع السابق ص ٨٠٧ .

المادة (١٦) التي نصت على أن « يستثنى من الخضوع لهذه الضريبة المكلفون الذين يقتصر عملهم على الارتباط مع الغير بقود استخدام وفي هذه الحالة يخضعون للضريبة المقررة في الباب الأول من هذا القانون (أى الضريبة على المرتبات والأجور) » . وهذا الاستثناء يعنى ضمناً أن مربان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية مشروط بممارسة المهنة على وجه الاستقلال ودون رابطة تبعية .

٢ - قيام المهنة على العمل باعتباره العنصر الرئيسى :

وهذا الشرط نص عليه القانون الجنى صراحة فى تحديد المهنة الحرة وغير التجارية التى تخضع أرباحها للضريبة . فالمادة (١٦) فى فقرتها الأولى - كما سبق البيان - نصت على أن تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية « التى يغلب على ممارستها عنصر الجهد البشرى على رأس المال » .

وضرورة توافر هذا الشرط تأتى كنتيجة طبيعية لكون ضريبة المهن الحرة وغير التجارية من الضرائب على كسب العمل . ولهذا يشترط فى المهنة غير التجارية التى تخضع أرباحها للضريبة أن يكون قوامها وعمادها الرئيسى عنصر العمل وليس عنصر رأس المال . وهذا الشرط هو الذى يميز المهن الحرة وغير التجارية عن المهن التجارية التى تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . ذلك أن هذه الأرباح التجارية والصناعية تأتى نتيجة لتفاعل عنصرى العمل ورأس المال معاً وبالضرورة ، ولا يكون دور رأس المال ثانوياً أبداً بل بالعكس يكون رئيسياً وقد يتعدى فى أهميته عنصر العمل .

وهكذا نرى أن المهن غير التجارية - على خلاف المهن التجارية - تتميز بممارستها فى الدور الأساسى والرئيسى للعمل . فإذا كان الممول يستعين فى مباشرة مهنة غير تجارية برأس مال ، فإن دوره يجب أن يكون ضئيلاً وثانوياً بحيث لا يكون لهذا الدور من رأس المال دوره فى تحقيق الربح الخاضع للضريبة . ومثال ذلك الأثاث وبعض الأدوات والأجهزة الطيبة التى

قد يستعين بها الطبيب في عيادته ، فتور هذه العناصر المادية ينوب في المجهود البشرى للطبيب بحيث أن عنصر العمل البشرى يكون هو الأساس في تحقيق الأرباح الخاضعة للضريبة (١) .

وقد يقوم صاحب المهنة الحرة كالطبيب بجانب نشاطه غير التجارى ، قد يقوم بنشاط آخر له طبيعة تجارية ، وفي هذه الحالة يجب فصل الإيرادات أو الأرباح الناتجة من كل نشاط على حده وإخضاعها للضريبة النوعية الخاصة بها . ومثال ذلك أن يقوم الطبيب بفتح مستشفى ليعالج فيها مرضاه ، فانه في هذه الحالة يخضع من ناحية أولى للضريبة على أرباح المهن غير التجارية فيما يخص مزاولته لمهنة الطب وفحص المرضى وتشخيص المرض ، ومن ناحية ثانية فهو يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة لأرباحه الناتجة من إقامة المرضى بالمستشفى وتقديم الطعام لهم (٢) . ويمكن أن نضرب مثالا آخر مقارباً في شأن طبيب الأسنان الذى يلحق بعيادته معدلاً مجهزاً لتصنيع أدوات الأسنان والأسنان الصناعية لبيعها لمرضاه وغيرهم . فهنا يمكن أن نلاحظ نشاطين ، أحدهما غير تجارى ويتمثل في ممارسة مهنة طب الأسنان ذاتها وتخضع أرباحه للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، والنشاط الآخر المتصل بعمل الأسنان وهو نشاط تجارى تخضع إيراداته للأرباح التجارية والصناعية .

٣ - عدم استخدام عدد كبير من العمال :

وقد نص القانون الجنى صراحة على هذا الشرط للخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . وفي هذا تنص الفقرة الأولى من المادة (١٦) بعد أن عرفت المهن غير التجارية : « ويشترط في من يزاول المهن المذكورة ألا يستعين في ممارستها بمجهود آخرين بما يتجاوز الحدود المعتادة لطبيعة مزاولته المهنة » .

(١) انظر : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٨٥ .

(٢) راجع : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حلى النشار ، المرجع السابق الذكر

ومعنى هذا الشرط أن المهن غير التجارية يغلب على ممارستها عنصر العمل البشرى ، والمقصود بذلك عمل صاحب المهنة ذاته كعنصر أساسى . ومن ثم إذا حدث واستعان صاحب المهنة بجهود أشخاص آخرين كثيرين ما يخرج على المؤلف فى طبيعة المهنة ، فإن الجهد الشخصى لصاحب المهنة سيتضاءل دوره إزاء جهود من يستخدمهم وتأخذ المهنة فى هذه الحالة طابع المشروع التجارى ، ويخضع الربح لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وليس للضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

أ والكتاب فى فقه الضرائب لا يعالجون هذا الشرط عادة بصفة مستقلة أى كشرط مستقل بل يتعرضون له ضمناً فى إطار الشرط الثانى السابق ، على اعتبار استغلال عدد كبير من العمال يتعارض مع اشتراط رجحان عنصر عمل صاحب المهنة ذاته ^(١) . ولا نرى غضاضة فى معالجة هذا الشرط الثالث كشرط مستقل بذاته كما فعل القانون اليمنى .

٤ - احترام المهنة :

من الشروط المتفق عليها فى التشريعات المقارنة وبين الكتاب لأجل الخضوع للضريبة على الأرباح غير التجارية شرط احترام المهنة . ومعنى هذا الشرط أن الممول يجب أن يمارس المهنة بصفة مستمرة ويعتمد عليها بصفة رئيسية فى كسب العيش ^(٢) . ويستفاد شرط الاحتراف فى القانون اليمنى من عبارة النص الذى يفرض الضريبة على أرباح « المهن » الحرة وغيرها من المهن غير التجارية وغير الصناعية (مادة ١/١٦) . فالضريبة تفرض على أرباح المهنة وليس مجرد النشاط العرضى ، وكلمة مهنة تعنى أن من يمارسها يجب أن يكون محترفاً لها بصورة مستقرة كورد أساسى لرزقه ^(٣) .

ويتكون شرط الاحتراف من ركنين ، ركن مادى وركن معنوى .

(١) راجع على سبيل المثال : الدكتور عبد الحفيظ عيد ، المرجع السابق ص ٢٥٩ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حدى النشار ، أصول التشريع

الضريبى المصرى ص ٨٠٨ - الدكتور حسن عواضة ، المالية العامة ص ٦٣٦ .

(٣) الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٨٥ .

فالركن المادى فى الاحتراف يعنى مزاولة النشاط المهنى بصورة معتادة ، بحيث تتكرر باستمرار العمليات التى تدخل فى نطاق المهنة غير التجارية . وهذا يفيد أن الممارسة العرضية لاحدى العمليات دون تكرار لا تمثل احترافاً ولا يخضع الربح الناتج عن هذه العملية الواحدة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . ولكن عدد المرات التى تتكرر فيها العمليات حتى يتوافر الاحتراف فهذه مسألة تقديرية تختلف باختلاف الظروف وطبيعة المهنة (١) .

أما الركن المعنوى فى شرط الاحتراف ، فهو يعنى توافر نية الكسب . والأصل هو أن يستفاد هذا الركن المعنوى من توافر الركن المادى ، بمعنى أن ممارسة المهنة على وجه الاعتياد وبصورة متكررة يعتبر قرينة على وجود نية الكسب . ولكن هذه القرينة ليست قاطعة . فقد يحدث أن يكون غرض الشخص من مزاولة المهنة مجرد الهواية أو عمل الخير للمساعدة الآخرين أو بهدف البحث العلمى ونشر العلم . ففى مثل هذه الحالات لا تتوافر نية الكسب حتى ولو تحققت بعض الإيرادات ، ولا يخضع مثل هذا النشاط بالتالى للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، كما لا يخضع أيضاً بالطبع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لأن المهنة غير تجارية ولأن نية الكسب غير متوافرة فى الأصل . وكثال عملى نذكر حالة الطبيب الذى ينشئ عيادة أو مستشفى لعلاج بعض الأمراض المستعصية والحيثة ، ويكون هدفه مجرد اكتشاف العلاج لهذه الأمراض والقيام بالأبحاث العلمية دون أى غرض للربح ، بحيث تغطى العيادة أو المستشفى نفقاتها أساساً من التبرعات . فهنا لو تصورنا أن هناك فائضاً أو إيراداً قد تحقق ، فهو لا تسرى عليه ضريبة أرباح المهن غير التجارية لانتفاء نية الكسب وطالما أن هذا الفائض يتم رصده باستمرار لحساب هذا النشاط الخرى . ويلاحظ أن هذا النشاط لا يخضع أيضاً ومن باب أولى لضريبة الأرباح التجارية والصناعية نظراً لانتفاء غرض الكسب ، ولأن القانون المنظم لهذه الضريبة أعفى صراحة « الجماعات

(١) الدكتور السيد عبد المولى ، التشريع الضريبى المصرى ص ٤٠٣ - ٤٠٤ .

التي لا ترمى إلى الكسب وذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو الصحي أو العلمي أو الرياضي أو التربوي» (١).

٥ - ممارسة المهنة في الجمهورية العربية اليمنية :

هذا هو الشرط الأخير للخضوع للضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها المهن غير التجارية ، وهو يتحصل في ضرورة ممارسة المهنة داخل إقليم اليمن . ويلاحظ إن هذا الشرط لم ينص عليه القانون اليمني المنظم لهذه الضريبة ينص أصريح مباشر ، وذلك على خلاف القانون الذي نظم ضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذي نص صراحة على شرط ممارسة المهنة أو النشاط التجاري أو الصناعي في اليمن (٢).

ورغم عدم النص القانوني الصريح على شرط ممارسة المهنة الحرة أو غير غير التجارية في اليمن ، إلا أننا نرى أن هذا الشرط مسلم به وليس محلاً لأي شك باعتباره يعبر عن إرادة المشرع الضمنية وذلك للاعتبارات التالية :

فن ناحية أولى ، المبدأ العام في تشريع الضرائب وفي الخضوع لها بوجه عام هو مبدأ إقليمية الضريبة . فعند عدم النص يجب تفسير الإرادة الضمنية للمشرع نحو الأخذ بمبدأ الإقليمية ، ومن ثم فلا تسري الضريبة إلا فقط على أرباح المهن غير التجارية التي تزاوُل في إقليم الجمهورية العربية اليمنية وليس في الخارج .

ومن ناحية ثانية ، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة نوعية تصيب الإيراد الناتج من مزاولة المهنة . والضرائب النوعية بطبيعتها تفرض على الأرباح التي تتحقق من مزاولة المهنة داخل حدود الدولة التي فرضتها

(١) المادة ١٢٠ ثانياً ، من القرار الجمهوري بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢ بفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

(٢) المادة ٥٥ من القرار الجمهوري بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢ المشار إليه .

مالم يوجد نص صريح على خلاف ذلك (١) . وتلك هي الحجة الثانية على ضرورة اشتراط مزاولة المهنة فعلا في اليمن للخضوع للضريبة .

ومن ناحية ثالثة ، عدم اشتراط مزاولة المهنة في إقليم الدولة يؤدي بالضرورة للازدواج الضريبي ، وهو ظاهرة سيئة وغير عادلة في معاملة الممولين ويتحقق هذا الازدواج في مثل هذا الوضع : فلو تصورنا عدم اشتراط إقليمية مزاولة النشاط المهني ، بأن تفرض الضريبة على المواطن اليمني الذي يزاول المهنة ولو في الخارج . ولكن هذا المواطن يدفع الضريبة نفسها على ذات الأرباح لسلطات الدول الأجنبية التي يزاول المهنة على إقليمها فيتحقق بذلك الازدواج الضريبي بالضرورة .

ومن ناحية رابعة وأخيرة ، يوجد نص في القانون اليمني المنظم للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ويفهم منه بطريق غير مباشر ولكن بصورة مؤكدة أن مزاولة المهنة في اليمن تعتبر شرطاً في ذهن المشرع اليمني للخضوع للضريبة . والنص الذي نعنيه هو الفقرة الأخيرة من المادة (١٦) من القانون - السابق الإشارة إليها - والتي نصت على أنه يجوز إعفاء بعض أصحاب المهن الحرة بقرار من مجلس الوزراء من الخضوع للضريبة لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات « من تاريخ ممارستهم أعمالهم في البلاد » . فالعبارة الأخيرة التي استخدمها المشرع اليمني تعبر عن معنى مؤكد يربط بين مبدأ فرض الضريبة وبين اشتراط ممارسة المهنة داخل البلاد أي إقليم اليمن .

وهكذا يتحقق لنا ضرورة هذا الشرط للخضوع للضريبة وهو شرط ممارسة المهنة داخل الجمهورية العربية اليمنية . ونشير فيما يلي لبعض النقاط المتصلة بتطبيق هذا الشرط في الناحية العملية :

١ - بناء على ذلك الشرط تخضع أرباح الممول للضريبة إذا كان يمارس المهنة غير التجارية بصورة معتادة في اليمن حتى لو كان هذا الممول أجنبياً

(١) راجع في هذا المعنى : الدكتور محمد طه بدوي والدكتور محمد حمدي النشار ، المرجع

أو كان مقبلاً خارج اليمن . وكذلك في المقابل إذا كان الممارس للمهنة يمارسها في إقليم دولة أجنبية فهو لا يخضع للضريبة حتى لو كان يمنياً . لأن الممارسة ليست في اليمن .

٢ — إذا اعتاد صاحب المهنة مزاولة نشاطه بصورة مستقرة في اليمن وفي الخارج سواء بسواء ، فإن أرباحه التي تتحقق عن مزاولة مهنته في اليمن هي التي تخضع للضريبة اليمنية دون الأرباح التي يحققها عن نشاطه المهني في الخارج (١) .

٣ — ولكن يثور النقاش في الحالتين التاليتين : من ناحية أولى حالة صاحب المهنة غير التجارية التي يمارسها على وجه الاعتياد في اليمن مع قيامه ببعض العمليات العارضة في الخارج . ومن ناحية ثانية حالة صاحب المهنة الذي يمارسها عادة في دولة أجنبية مع قيامه ببعض العمليات العارضة في اليمن .

ويدور النقاش في شأن هاتين الحالتين بين رأيين أساسيين : الرأي الأول يتجه إلى تعميم حكم الغالب على النادر أو بمعنى آخر يطبق قاعدة الفرع يتبع الأصل . ففي الحالة الأولى حيث تم ممارسة المهنة في الأصل وبصفة معتادة في اليمن مع القيام بأعمال عارضة في الخارج : فهذا الرأي يخضع الإيراد الناتج عن تلك العمليات العارضة للضريبة اليمنية ، على اعتبار أنها امتداد للنشاط المهني الأصلي الذي يمارس في اليمن . وكذلك في شأن الحالة الثانية حيث تتحقق الممارسة الأصلية المعتادة في الخارج مع القيام ببعض عمليات عارضة في اليمن ، فلا تخضع تلك العمليات للضريبة اليمنية على اعتبار أنها مجرد فرع تابع لنشاط أصلي يتم في خارج اليمن (٢) .

والرأي الثاني على عكس الرأي السابق ، يتجه إلى استقلال كل من

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري ، المرجع السابق ص ٦٨٦ .

(٢) انظر : الدكتور محمد طه بدوي والدكتور محمد حمدي النشار ، المرجع السابق . ص ٨١٩ — وأيضاً الأستاذ كامل بدوي ، المرجع في تشريعات الضرائب ص ٣٩٧ .

الغالب والنادر بحكمه . فمن ناحية أولى لا تسرى الضريبة الجمية على أرباح المهن غير التجارية على العمليات العارضة الاستثنائية التي يمارسها صاحب المهنة اليمنى في خارج البلاد . ومن ناحية ثانية مقابلة تسرى الضريبة الجمية على العمليات العارضة التي يمارسها في اليمن صاحب مهنة يعمل أساساً في الخارج (١) .

ونحن نرجح هذا الرأي الأخير لأنه يطبق تطبيقاً سليماً مبدأ اقليمية الضريبة ، فمن الطبيعي أن يؤدي هذا المبدأ إلى تطبيق الضريبة الجمية على العمليات التي تتم في إقليم اليمن حتى ولو كانت عارضة ، طالما أن القائم بها يحترف ممارسة المهنة في الخارج . وعلى العكس ، من الطبيعي ألا تطبق الضريبة الجمية على الأعمال العارضة التي تمت خارج إقليم الدولة ، حتى لو كان من يقوم بها يمارس المهنة بصفة معتادة في اليمن (٢) .

وكأثلة تطبيقية على هذا الرأي الذي نرجحه نذكر مايلي : فمن ناحية أولى لو أن طبيباً أو محامياً يمنياً استدعى في الخارج لعملية أو استشارة معينة ، فالإيراد الناتج عنها لا يخضع للضريبة الجمية على أرباح المهن غير التجارية لأن هذه العملية العارضة لم تتم على إقليم الجمهورية العربية اليمنية . ومن ناحية ثانية مقابلة لو أن طبيباً أو محامياً أجنبياً استدعى إلى اليمن للقيام بعملية أو استشارة محددة ، فالأتعاب التي يتقاضاها عن تلك العملية العارضة تخضع للضريبة الجمية على أرباح المهن غير التجارية لأن العملية تحققت على الإقليم اليمنى . فقط نلاحظ في هذه الحالة الأخيرة أن الأجنبي صاحب المهنة إذا كان قد ارتبط بعقد عمل أو استخدام بشأن العملية التي سيقوم بها في اليمن ، فإن ما يتقاضاه عنها يعتبر أجراً يخضع لضريبة المراتب وليس للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، لأن تطبيق هذه الضريبة الأخيرة تشترط الاستقلال في ممارسة العمل بدون رابطة تبعية للغير .

(١) راجع : الدكتور عبد الحفيظ عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل في مصر ،

ص ٢٦١ .

(٢) وهذا الرأي تأخذ به مصلحة الضرائب في مصر .

المبحث الثالث

وعاء الضريبة

نصت المادة (١٨) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ على مايلي : -

« تفرض الضريبة سنوياً على مجموع الأرباح الصافية التي حققها المكلف خلال السنة السابقة . ويكون تحديد صافي الأرباح على أساس مجموع إيرادات المكلف التي حصل عليها من جميع العمليات على اختلاف أنواعها التي مارسها خلال العام بعد أن يخصم منها جميع النفقات والأعباء اللازمة لممارسة المهنة ، وفي حالة عدم تحديد هذه النفقات معززة بالمستندات المؤيدة لها تقدر النفقات والأعباء المذكورة بمعرفة مصلحة الضرائب بحيث لا تتجاوز ٥٠ ٪ من مجموع الإيرادات السنوية . »

يتضح من هذا النص السابق أن وعاء الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، يتمثل في الأرباح الصافية التي حققها فعلاً صاحب المهنة في نهاية السنة الميلادية التي زوال فيها نشاطه . وتحدد هذه الأرباح السنوية الصافية التي تمثل وعاء الضريبة على مرحلتين : الأولى هي حصر مجموع الإيرادات التي قبضها صاحب المهنة خلال السنة ، والثانية هي أن يخصم من مجموع الإيرادات كافة النفقات والأعباء التي صرفها في سبيل ممارسة المهنة .

ولشرح ما سبق فأننا نعالج في مطلبين مستقلين للمبادئ التي تحكم تحديد وعاء الضريبة ثم لكيفية تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة .

المطلب الأول

المبادئ التي تحكم تحديد وعاء الضريبة

وعاء الضريبة هو - كما سبق القول - الربح أو الأرباح الصافية الفعلية التي حققها الممول صاحب المهنة في نهاية السنة الميلادية التي مارس فيها نشاطه . وهناك عدد من المبادئ التي تحكم وعاء الضريبة يمكن عرضها كما يلي : -

أولاً - وعاء الضريبة يتمثل في الربح الصافي وليس الإجمالي :

الربح الإجمالي هو عبارة عن نتيجة جميع انعمليات المهنة التي مارسها الممول أى المبلغ الإجمالي لمجموع تلك العمليات . أما الربح الصافي فهو عبارة عن هذا الربح الإجمالي مخصوماً منه جميع النفقات والأعباء التي استلزمها ممارسة المهنة . والمشرع الإنمى لم يحدد الوعاء الخاضع للضريبة بالربح أو الإيراد الإجمالي . بل حددده بالربح الصافي الذي ينتج بعد استئزال كافة المصاريف والنفقات التي صرفها الممول . وهذا الأساس في تحديد وعاء الضريبة هو الذي يحقق العدالة ويطابق الواقع وعلى هذا النحو تفسر التشريعات الأخرى .

ثانياً - المبدأ المتبع في تحديد الأرباح هو مبدأ الربح النقدي وليس مبدأ الربح المستحق :

ومبدأ الربح النقدي يعنى من ناحية أولى أن العبرة في حساب الأرباح غير التجارية إنما تكون بالإيرادات التي قبضها الممول بالفعل ، وليس بالإيرادات أو الأرباح المستحقة خلال العام . وذلك على خلاف حساب الضريبة على الأرباح التجارية التي يتم تقديرها على أساس مبدأ الأرباح أو الإيرادات المستحقة خلال العام سواء تم قبضها بالفعل أم لا : ومبدأ الربح النقدي المتبع بشأن الأرباح غير التجارية متفق عليه فقها وقضاء^(١) وأشار إليه القانون الإنمى عرضاً في المادة (١٨) . وحكمته هي مراعاة ظروف أصحاب المهن غير التجارية ، الذين قد يترددون في المطالبة بباقي مستحقاتهم لدى عملائهم من أتعاب ، هذا بالإضافة إلى أنهم لا يستفيدون بالقواعد التي يقررها القانون التجاري للتجار لضمان الوفاء بالديون التجارية . ومن ثم فهم لماذا يطبق على أرباب المهن غير التجارية مبدأ الربح النقدي أى المقبوض فعلاً ، وليس مبدأ استحقاق الربح أو الإيراد المطبق على المهن التجارية والصناعية^(٢) .

(١) راجع : الدكتور عبد الحفيظ عيد ، المرجع سالف الذكر ص ٢٧٥ .

(٢) راجع في هذا المعنى : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٩١

ومن ناحية ثانية ، يعنى مبدأ الربح النقدي أن العبرة في حساب النفقات التي تستلزمها المهنة والتي تخصم من الأرباح أو الإيرادات الإجمالية ، العبرة هي بالنفقات التي تم دفعها بالفعل وتكون مؤيدة بالمستندات .

وتطبيق مبدأ الربح النقدي على هذا النحو المشار إليه ، يؤدي إلى حساب الإيرادات المقبوضة والتكاليف المدفوعة حتى ولو كانت عن عمليات تمت خلال سنوات سابقة أو عن عمليات لم يتم أداؤها حتى تاريخ انتهاء السنة الضريبية . وذلك طالما أن هذه الإيرادات أو تلك النفقات تحققت خلال تلك السنة الميلادية المعينة . ولإيضاح ذلك لو أن الممول كان قد قبض فعلاً ومقلماً مبالغ وأتعاب عن عمليات مهنية ارتبط بها ولكن لم يؤديها بعد ، فإن هذه المبالغ تدخل في حساب أرباح السنة الميلادية التي تم قبضها خلالها لأن العبرة بمبدأ الربح النقدي أي القبض الفعلي . ولو تصورنا أن هذا الممول اضطر في سنة تالية إلى رد هذه المبالغ التي قبضها مقلماً كلها أو بعضها ، فإنه يجوز له قانوناً أن يخصمها من أرباح السنة التي تم فيها هذا الرد طالما أنه سبق إخضاعها للضريبة من قبل وهذا حكم تقتضيه العدالة .

ثالثاً - مبدأ سنوية الربح الخاضع للضريبة :

وهذا المبدأ يعنى أن الضريبة تفرض على الأرباح الصافية التي حققها الممول خلال سنة ميلادية كاملة ، أي خلال سنة تبدأ من أول يناير وتنتهى في آخر ديسمبر من كل عام . ونلاحظ هنا فارق هام بالمقارنة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث تفرض هذه الضريبة على أرباح التاجر أو الصانع خلال السنة المالية التي يختارها بحرية لنشاطه وقد تكون السنة الميلادية أو غيرها .

وبناء على ذلك حيث أن السنة الضريبية لضريبة الأرباح غير التجارية هي السنة الميلادية الكاملة ، فإنه يترتب على ذلك أنه لا يجوز أن تربط الضريبة بمناسبة أرباح عملية أو عمليات معينة قام بها الممول ، وإنما يجب انتظار انتهاء

السنة لفرض الضريبة على الأرباح الصافية لكافة عملياته خلال السنة الكاملة^(١).

ولكن هذه القاعدة يرد عليها استثناء يملية المنطق وطبائع الأشياء ، وهو حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها قبل نهاية العام . وكذلك في حالة ما إذا باشر صاحب المهنة نشاطه لأول مرة أثناء السنة الميلادية ، وأيضاً حالة وفاة صاحب المهنة قبل انتهاء السنة وهو ما يمثل انقطاعاً جبرياً . واضح أنه في مثل هذه الحالات لا يجوز عقلاً ربط الضريبة عن سنة ميلادية كاملة ، ولم يتضمن القانون العننى نصاً يواجه هذه الحالات الاستثنائية عن انتهاء نشاط الممول أو بدايته أثناء السنة الميلادية ، هذا في حين أن المشرع العننى نظم مثل هذه الأوضاع الاستثنائية في القانون الخاص بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية^(٢) . وفي رأينا أن القياس لا يجوز هنا نظراً لاستقلال كل من الضريبتين بأحكامهما العامة ونظراً لاختلاف طبيعتهما ، فلا قياس مع وجود الفارق . ومن ثم نحن نرى أن الحكم الذى يقتضيه المنطق السليم والعدالة هو أنه في حالة انقطاع صاحب المهنة عن مزاوله نشاطه خلال السنة الميلادية ، وكذلك في حالة وفاته خلالها ، وأيضاً في حالة بدء نشاطه أثناءها ، يتم حساب الضريبة بسعرها المحدد فقط بالنسبة للأرباح التى حققها خلال المدة التى مارس فيها نشاطه ، وليس عن أرباح السنة كلها لأنه — كما قلنا — انقطع على مزاوله النشاط قبل نهاية السنة . فالعدالة والمنطق يفرضان إذا أن تحسب الضريبة في هذه الحالات الاستثنائية عن الفترة التى باشر فيها عملياته قبل الانقطاع فقط .

(١) راجع : الدكتور زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة والنظام الضريبي المصرى ، ص ٦٨٩ .

(٢) المادة ٣٤٥ من القرار الجمهورى بقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٢ بفرض ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

المطلب الثاني

كيفية تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة

نصت المادة (١٨) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ على مايلي : -

« تفرض الضريبة سنوياً على مجموع الأرباح الصافية التي حققها المكلف خلال السنة السابقة ، ويكون تحديد صافي الأرباح على أساس مجموع إيرادات المكلف التي حصل عليها من جميع العمليات على اختلاف أنواعها التي مارسها خلال العام بعد أن تخصم منها جميع النفقات والأعباء اللازمة لممارسة المهنة ، وفي حالة عدم تحديد هذه النفقات معززة بالمستندات المؤيدة لها تقلر النفقات والأعباء المذكورة بمعرفة مصلحة الضرائب بحيث لا تتجاوز ٥٠ ٪ من مجموع الإيرادات السنوية » .

يتضح من خلال هذا النص المذكور أعلاه ، أن تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة يكون أولاً بتعيين وحصر الأرباح أو الإيرادات الإجمالية التي حصل عليها الممول في خلال السنة وحتى نهايتها ، ثم ثانياً تخصم من هذه الإيرادات الإجمالية النفقات والأعباء أو التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة .

وبناء على ذلك نبدأ بتحديد الإيرادات الإجمالية ، ثم التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة والتي تخصم من تلك الإيرادات الإجمالية وصولاً لتحديد الربح الصافي الذي يمثل وعاء الضريبة .

أولاً - الإيرادات الإجمالية :

وتتمثل الإيرادات الإجمالية في تلك المبالغ التي يحصل عليها صاحب المهنة الحرة أو غير التجارية عن العمليات التي مارسها خلال سنة ميلادية كاملة ، وذلك أياً ما كانت تسمية هذه المبالغ أتعاباً أو عمولة أو مكافأة^(١) .

والذي يحكم حساب هذه الإيرادات الإجمالية - كما سبق القول - هو

(١) الدكتور عبد الحفيظ عيد ، شرح قانون الضرائب على الدخل في مصر ، المرجع السابق

مبدأ الربح النقدي ، بمعنى أن الذي يدخل في الحساب الإيرادات التي قبضها الممول بالفعل وليس مجرد الإيرادات المستحقة .

وقد اتفق الفقه والقضاء على أنه لا يدخل في حساب هذه الإيرادات ما يحصل عليه الممول من أرباح رأسمالية نتيجة بيع بعض الأدوات والأصول الخاصة بمزاولة مهنة ، وعلى سبيل المثال ذلك المبلغ الذي قد يحصل عليه الطبيب من بيعه لبعض أدوات وأجهزة عيادته ، فهنا المبلغ لا يدخل في الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة ^(١) . وهنا الحكم يخالف ما هو مطبق في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث يوجد نص صريح في القانون ينفي المنظم لهذه الضريبة ، يقرر أن الإيرادات الخاضعة للضريبة تشمل ما يتج من بيع أى شيء من ممتلكات الشركة أو المشروع . ولعل حكمة استبعاد المبالغ المتحصلة من بيع الأصول الخاصة بمزاولة المهنة من إيرادات أصحاب المهن غير التجارية - على خلاف ضريبة الأرباح التجارية - ترجع إلى أن قلة أهمية الأدوات والأصول الرأسمالية بالنسبة للمهن الحرة وغير التجارية لأن هذه المهن يغلب عليها عنصر العمل الإنساني على عنصر رأس المال .

ثانياً - التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة :

وهذه التكاليف تخصم من الإيرادات الإجمالية - السابق ذكرها - حتى يتبقى الربح الصافي الذي تطبق عليه أسعار الضريبة . ويشترط لحصم تلك التكاليف أن تكون قد صرفت في سبيل الحصول على الدخل أو الإيراد ، أى تكون لازمة لمزاولة المهنة ^(٢) . كذلك يشترط أن تكون هذه التكاليف أو النفقات قد صرفت بالفعل تطبيقاً للأساس النقدي ، فلا يكفي أن تكون واجبة الأداء دون أن تسدد بالفعل من جانب صاحب المهنة غير التجارية .

كذلك يشترط لحصم كافة تلك التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة أن تكون

(١) الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٩٠ - كامل بدوي ، المرجع في تشريعات الضرائب فقهاً وقضاء ص ٤٠٩ .

(٢) راجع : كامل بدوي ، المرجع السابق ص ٤١٢ .

معززة بالمستندات الدالة على دفعها أو المؤيدة لها — طبقاً لنص المادة (١٨) من القانون الجنى السابق الإشارة إليها . وقد نص القانون أيضاً على أنه فى حالة عدم وجود تلك المستندات المعززة والمؤيدة ، فإن هذه التكاليف أو النفقات تقلر بمعرفة مصلحة الضرائب وبشرط ألا تتجاوز فى جميع الأحوال ٥٠ ٪ من مجموع الإيرادات الإجمالية السنوية . وهذه النسبة معقولة وروعى فيها العدالة ومصلحة أصحاب المهن الحرة وغير التجارية .

ويمكن ذكر التكاليف التالية باعتبار لزومها لمباشرة المهنة (١) :

١ — إيجار الأماكن المخصصة لمزاولة المهنة . وإذا كان المكان مملوك لصاحب المهنة فيجب خصم قيمتها الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة المباني أو إيجار المثل .

٢ — مرتبات وأجور المستخدمين والعمال . وهذا يشمل مرتب أو أجر الزوجة أو الأبن بشرط أن يكون دفعه مقابل عمل فعلى ، وبشرط أن يكون أجر المثل منعاً للمغالاة فى تقدير أجورهم بهدف تضخيم التكاليف وانقاص الربح الصافى .

٣ — مصاريف المياه والإضاءة وأعمال الخدمة اليومية .

٤ — مصاريف التليفون والبريد والتلغراف والتلكس .

٥ — اشتراكات النقابة المهنية التى يتسمى إليها صاحب المهنة ، وكذلك اشتراك المحلات والدوريات العلمية والمهنية .

٦ — مصروفات انتقال الممول وموظفيه وعماله ، ومصروفات السيارة المخصصة للمهنة . ويلاحظ أنه إذا كانت السيارة مشتركة الاستخدام فى مباشرة المهنة وفى الشؤون الخاصة بصاحب المهنة وأسرته ، فإن الذى يخصم من نفقات السيارة هو ذلك الجزء الخاص باستخدام المهنة فقط بعد استبعاد

(١) انظر : الدكتور زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٦٩٣ — ٦٩٤ .

الجزء المقابل للفائدة الشخصية ^(١) . وتلك قاعدة عامة لكل مصروفات مشتركة .

٧ - أثمان المطبوعات والأوراق والأدوات اللازمة لمباشرة المهنة. ويدخل في ذلك على سبيل المثال ثمن الرق والخبر بالنسبة للمؤلف ، و ثمن القماش والورق والكروت بالنسبة للمصور الفوتوغرافي ، و ثمن أفلام الأشعة الأشعة والأحماض بالنسبة لطبيب الأشعة ، وهكذا ...

٨ - الضرائب والرسوم التي يدفعها الممول بسبب المهنة فيما عدا ضريبة أرباح المهن غير التجارية .

٩ - ثمن الملابس الخاصة بعمل المهنة .

١٠ - فوائد القروض التي عقدت من أجل مباشرة المهنة .

١١ - أقساط استهلاك الأجهزة والآلات والأثاث والسيارة والأصول المادية الأخرى اللازمة للمهنة .

١٢ - أقساط التأمين ضد أخطار المهنة . مثل التأمين ضد الحريق الذي قد يحدث للأجهزة أو الأدوات أو الآلات الخاصة بالمهنة ، والتأمين ضد حوادث العمل ، والتأمين ضد المسؤولية الشخصية التي تترتب على مزاولة مهنة الطب والجراحة .

ولكن لا تخصم من الإيرادات الإجمالية قيمة التبرعات والإعانات نظراً لأنها تعتبر من استخدامات الدخل ، لأنه لا توجد نصوص تسمح بذلك في القانون اليمني المنظم للضريبة على أرباح المهن غير التجارية على خلاف القانون اليمني المنظم للأرباح التجارية والصناعية الذي تضمن نصاً صريحاً يسمح بخصم التبرعات والإعانات ^(٢) . كذلك لا يجوز ترحيل خسارة إحدى

(١) راجع : الدكتور عبد الحميد عيد ، المرجع السابق ص ٢٨١ - الدكتور كامل بلوى ، المرجع السابق ص ٤١٣ .

(٢) راجع الفقرة (٥) من المادة التاسعة من القرار الجمهوري بقانون رقم (١١) لسنة

السنوات إلى سنوات لاحقة ، تطبيقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، وذلك على خلاف الوضع بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث أجاز القانون اليمني الذي نظمها ترحيل خسارة إحدى السنوات إلى سنوات تالية حتى السنة الثالثة (١) .

المبحث الرابع ربط الضريبة وتحصيلها

الواقعة المنشئة للضريبة :

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية في تحقيق الممول لربح صاف عند انتهاء السنة الميلادية يتجاوز حد الإعفاء . غير أنه يستثنى من قاعدة تحقق الربح الصافي في ختام السنة الميلادية حالة الانقطاع عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب قبل نهاية السنة الميلادية (وهي السنة الضريبية بالنسبة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية) . وقد يكون هذا الانقطاع اختيارياً راجعاً لإرادة الممول الذي قرر الكف عن مزاولة المهنة ، كما قد يكون الانقطاع إجبارياً إذا توفي صاحب المهنة . وفي حالي الانقطاع التي لم يواجهها القانون ، من المنطقي أن تطبق الضريبة بأسعارها على الربح الصافي الذي تحقق في اليوم السابق على الانقطاع وعن الفترة السابقة بدءاً من أول يناير حتى اليوم السابق على الانقطاع .

أسعار الضريبة :

وقد نصت عليها المادة (١٧) من القانون اليمني رقم (٢٦) لسنة ١٩٧٤ م بقولها : -

تحدد نسب الضريبة على صافي دخل المهن الحرة والمهن غير التجارية - وغير الصناعية وفقاً للمعدلات التالية : -

« الـ (٣٠٠٠) ريال الأولي من الدخل السنوي معفاة » .

(١) راجع المادة (٥٥) من القانون المشار إليه .

- « ا- (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ٦ ٪ .
- « ا- (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ٨ ٪ .
- « ا- (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ١٠ ٪ .
- « ا- (٣٠٠٠) ريال التالية من الدخل السنوى ١٢ ٪ .
- « ما زاد عن ذلك من الدخل السنوى ١٨ ٪ .

ويلاحظ أن هذه الأسعار تطبق — كما سبق القول — على الربح الصافي الفعلى الذى يتحقق فى نهاية السنة الميلادية . والربح الصافي هو الناتج من مجموع الإيرادات الإجمالية مخصوماً منها التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، وذلك عن النشاط المهني للممول خلال السنة الميلادية الكاملة . ونعيد للأذهان أن مبدأ الربح النقدي تقتضى أن تكون الإيرادات قد قبضت بالفعل ، كما أن التكاليف قد صرفت بالفعل . ومن ثم يكون الربح الصافي الذى تطبق عليه أسعار الضريبة هو بالتالى ربحاً صافياً متحققاً بالفعل .

ويلاحظ من ناحية أخرى أن المشرع الجنى — كما يبين من النص السابق — قد أعفى الثلاثة آلاف ريال الأولى من الربح الصافي ، قد أعفاها من الضريبة مراعاة للظروف الاجتماعية للممولين .

وتثور هنا نقطة تتعلق بتطبيق حد الإعفاء المشار إليه فى حالة انقطاع الممول عن ممارسة المهنة قبل انتهاء السنة الميلادية . وهنا المنطق يفرض ألا تخصم الثلاثة آلاف ريال الأولى من الربح الصافي كاملة ، بل يخصم منها هذا القدر الذى يتناسب مع عدد الشهور أو الفترة التى مارس فيها الممول نشاطه . فعلى سبيل المثال لو أن الممول انقطع عن الممارسة نهائياً بعد ستة أشهر أى فى منتصف السنة الميلادية ، ففى هذه الحالة حد الإعفاء يكون بالنصف أى (١٥٠٠) ريال . ولو أن الممول انقطع بعد ثلاثة أشهر من بداية السنة الميلادية فإن الجزء المعفى النسبي يكون ربع حد الإعفاء أى (٧٥٠) ريال ، وهكذا ..

ربط الضريبة :

يتم ربط الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية

بناء على إقرار يقدمه الممول إلى مصلحة الضرائب أو إلى فروعها (أى الفرع المختص الذى فى دائرته يقع مركز نشاط صاحب المهنة) . ويتضمن ذلك الاقرار الإيرادات السنوية الإجمالية والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة وتحديد الربح الصافى مطبقاً عليه أسعار الضريبة . ويجب أن يقدم هذا الاقرار فى موعد أقصاه نهاية مارس من كل سنة (عن السنة الميلادية السابقة) . وقد جاءت هذه الأحكام فى المادة (٢٠) من القانون الجنى .

ولضمان حق مصلحة الضرائب فى مراجعة إقرارات الممولين وفى الرقابة على دقة ربط الضريبة ، ألزم القانون الجنى فى المادة (١٩) منه جميع المكلفين الذين تنطبق عليهم الضريبة بامساك دفتر يومية يقيسون فيه يوماً بيوم ، ودون فراغ أو تحشية بين السطور ، جميع الإيرادات والنفقات والأعباء التى تستلزمها مباشرة المهنة . ويجب تقديم هذه الدفاتر إلى مصلحة الضرائب أو فروعها عند كل طلب للمراجعة . وفى حالة عدم مسك الدفاتر المذكورة أو اغفال قيد أى مبلغ فيها يغرم المخالف - بناء على اثبات الواقعة بمعرفة مصلحة الضرائب أو فروعها - بغرامة أقصاها (٣٠٠) ريالاً تفرضها وتحصلها مصلحة الضرائب أو فروعها ، فضلاً عن تحديد الضريبة بواسطة مصلحة الضرائب بطريق التقدير المباشر . ففى هذه الحالة تقوم مصلحة الضرائب بنفسها بربط الضريبة .

ويلاحظ أن نص المادة (١٩) المشار إليها قد راعى ظروف بعض أصحاب المهن الخاضعة لكتمان سر المهنة ، فأجاز لهم الاكتفاء بتسجيل المبالغ المقبوضة وتاريخ قبضها فى دفتر اليومية وذلك دون ذكر أسماء الدافعين . ومن هؤلاء المحامون والأطباء . ولكننا لا نرى أن سر المهنة يحول فى ذاته دون ذكر أسماء دافعى المبالغ والأتعاب ، طالما أن تفاصيل العملية الموكولة لصاحب المهنة غير مذكورة مما يحفظ سر المهنة بطريقة كافية . وذلك لأن عدم ذكر أسماء الدافعين يمثل باباً خلفياً قد يستفيد به بعض الممولين للهرب من الضريبة وذلك عن طريق إسقاط بعض المبالغ المقبوضة . لذا نحن نرى عدم جدوى هنا الاستثناء .

تحصيل الضريبة :

يلتزم الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه من واقع اقراره . فالمادة (٢٠) المشار إليها أعلاه والتي ألزمت كل مكلف بتقديم اقراره لمصلحة الضرائب أو فروعها حتى نهاية شهر مارس من كل سنة : أضافت أن هؤلاء الممولين عليهم دفع الضريبة المستحقة على أرباحهم من واقع اقراراتهم في موعد أقصاه شهر من نهاية الموعد المحدد لتقديمه دون حاجة إلى مطالبة من قبل مصلحة الضرائب أو فروعها . معنى ذلك أن كل مول قدم اقراره عليه الدفع حتى آخر ابريل .

ولكن لم يشر نص المادة (٢٠) إلى حق مصلحة الضرائب أو فروعها في تعديل أو تصحيح الاقرار . ولكن نحن نرى أن هذا الحق لا يحتاج لنص لتقريره . ذلك أنه طالما أن الممول ملتزم بمسك دفتر يومية يحوى جميع الإيرادات والنفقات التي يجب أن تكون معززة بالمستندات الدالة على صرفها (المادة ١٨ من القانون) ، فهذا يعنى ضمناً حق المصلحة في الرقابة والمراجعة على اقرارات المولين وتصحيحها . ولنفرض أن الممول لم يوافق على التعديلات أو التصويبات ؟ في هذه الحالة يجب عليه دفع الضريبة طبقاً لاقراره على الأقل مع الالتجاء إلى الطعن في تقدير مصلحة الضرائب أمام لجان الطعن حيث أن أحكام الطعن المطبقة على مكلفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تطبق كأصل عام على أرباب المهن الحرة وغير التجارية ، وكذلك على المكلفين بضريبة المرتبات والأجور من الموظفين والعمال (المادة ٢٢ من القانون) .

هذا وقد نصت المادة (٢١) على أنه إذا لم يقدم الممول اقراره أو لم يسدد الضريبة في المواعيد المحددة ، فيوجه إلى المخالف انذار من مصلحة الضرائب أو فروعها بوجوب الامتثال لأحكام القانون خلال عشرة أيام من تاريخ الإنذار . فإن امتثل للانذار وقدم الاقرار وسدد الضريبة فتفرض عليه غرامة قدرها (١٠ ٪) من الضريبة المستحقة طبقاً لاقراره . أما إذا لم يمتثل الممول

للاذئار فى الموعء المءءء؁ فءءءء الضرىبة بمعرقة مصلءة الضرائب أو فروعها
وطلب سءاءها بالإضافة إلى عرامة قلرها (٢٠ ٪) .

وهكذا رأىنا أن ءءصىل الضرىبة يكون مباءرة من الممول بناء على
اقراره فى المىعاد المءءء . وسبق القول أن هذا لا ىءل بءق مصلءة الضرائب
فى ءءصوب وءءصءىء مع ءفظ ءق الممول فى الطعن . ورأىنا أن مءالفة
الممول فى ءفسءم الاقرار أو عءم سءاء الضرىبة يؤءى بءانب العراماء
إلى ءق المصلءة فى ءقءىر الأرباع والضرىبة المسءءقة بالطرىق المباءر . ونشىر
بءلك للءءكرة إلى أنه لمصلءة الضرائب أىضاً ءق ءقءىر وءءءىء الضرىبة
بمعرقتها فى ءالة أخرى : وهى عءلما ىءل الممول صاءب المهنة بالءزامه
بمسك ءقر الیومیة بشكل منظم . فى مثل هذه ءءالاء ىكون ربط الضرىبة
وءءءىءها عن طرىق ءقءىر المباءر لمصلءة الضرائب . ولكن ءقءىر المباءر
لا ىعنى ءعسف بطیعة ءءال . لءلك ءبب مراعاة الأسس السلیعة فى ءقءىر
بءسب طبیعة المهنة والمؤشرات أو المظاهر اءارءیة والأوراق والمسءءلاء
الءى ىقلمها الممول .

انءهى بءمء الله

ء . مءمء رفعت عبء الوهاب

الفهرس الباب الأول

الأسس العامة للتشريع الضريبي د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين

صفحة

٣	مقدمة تمهيدية :
٧	الفصل الأول : الجوانب القانونية للضريبة
٧	المبحث الأول : ماهية الضريبة
٨	المطلب الأول : تعريف الضريبة
١٣	المطلب الثاني : الرسوم والأثمان الفرق بينها وبين الضرائب ...
١٧	المبحث الثاني : ذاتية القانون الضريبي
١٧	المطلب الأول : موقع القانون الضريبي بين فروع القانون الوضعي
١٩	المطلب الثاني : مصادر القانون الضريبي وكيفية تفسيره ...
٢١	المبحث الثالث : سريان القانون الضريبي
٢١	المطلب الأول : نطاق سريان القانون الضريبي من حيث المكان
٢٣	المطلب الثاني : سريان القانون الضريبي من حيث الزمان ...
٢٥	الفصل الثاني : أنواع الضرائب
٢٥	المبحث الأول : التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
٢٨	المبحث الثاني : الضرائب المباشرة
٢٩	المطلب الأول : الضرائب على الدخل
٤١	المطلب الثاني : الضرائب على رأس المال
٤٦	المبحث الثالث : الضرائب غير المباشرة
٤٦	المطلب الأول : الضرائب على الاستهلاك
٥٢	المطلب الثاني : الضرائب على التداول
٥٤	الفصل الثالث : المبادئ والأسس الضريبية
٥٤	المبحث الأول : المبادئ العامة للضريبة
٥٤	المطلب الأول : مبدأ المساواة أمام الضريبة
٥٥	المطلب الثاني : مبدأ العدالة الضريبية

صفحة

٥٩	المبحث الثالث :	الازدواج والتهرب الضريبي	...
٥٩	المطلب الأول :	الازدواج الضريبي	...
٦٦	المطلب الثاني :	التهرب الضريبي (د . محمد رفعت عبد الوهاب)	

الباب الثاني

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

د. عاصم أبو صيلة

٧٩	الفصل الأول :	خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية	
٨٢	الفصل الثاني :	المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة	...
٨٢	المبحث الأول :	المهن الخاضعة للضريبة	...
	المطلب الأول :	المهن التجارية والصناعية وأرباب الحرف	
٨٢		وامتيازات المناجم	...
٩٠	المطلب الثاني :	الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات والهيئات العامة	
٩١	المطلب الثالث :	نشاط الوسطاء	...
	المطلب الرابع :	شراء وبيع الأموال المنقولة والعقارية وتقسيم	
٩٤		الأراضي المعلقة للبناء	...
٩٦	المطلب الخامس :	تأجير الأموال المنقولة والمحلات التجارية والصناعية	
٩٧	المطلب السادس :	شركات الأموال	...
٩٩	المبحث الثاني :	الشروط التي يجب توفرها للخضوع للضريبة	...
٩٩	المطلب الأول :	الاحتراف	...
١٠٣	المطلب الثاني :	نية الكسب	...
١٠٤	المطلب الثالث :	مباشرة المهنة على وجه الاستقلال	...
١٠٥	المطلب الرابع :	تحقق الربح في الجمهورية العربية اليمنية	...
١٠٩	الفصل الثالث :	وعاء الضريبة	...
١٠٩	المبحث الأول :	الربح الخاضع للضريبة	...
١٠٩	المطلب الأول :	مفهوم الربح	...
١١٢	المطلب الثاني :	أنواع الإيرادات التي تدر الربح	...

صفحة	
١١٨	المطلب الثالث : مبدأ سنوية الأرباح
١٢٤	المطلب الرابع : مبدأ استقلال السنوات الضريبية
١٢٥	المبحث الثاني : التكاليف التي تخصم من الأرباح الإجمالية ...
١٢٦	المطلب الأول : مفهوم التكاليف وشروطها القانونية
١٢٩	المطلب الثاني : أهم التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة ...
١٤٧	المطلب الثالث : ما لا يعد تكليفاً على الربح
١٥١	الفصل الرابع : ربط الضريبة وتحصيلها
١٥١	المبحث الأول : فواعد ربط الضريبة
١٥١	المطلب الأول : الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم
١٥٣	المطلب الثاني : مبدأ وحدة الربط
١٥٤	المطلب الثالث : كيفية الربط
١٧٤	المطلب الرابع : ميعاد الربط وسعر الضريبة
١٧٦	المطلب الخامس : تحصيل الضريبة
١٨١	الفصل الخامس : الإعفاء الضريبي
١٨١	المبحث الأول : الإعفاءات الشخصية
١٨٥	المبحث الثاني : الإعفاءات الموضوعية
١٩١	الفصل السادس : الطعن الضريبي
١٩١	المبحث الأول : الطعن أمام لجان الطعن في المحافظات
١٩٦	المبحث الثاني : الطعن أمام اللجنة الاستئنافية
٢٠٢	الفصل السابع : التقادم الضريبي

الباب الثالث

الضريبة على كسب العمل

دكتور محمد رفعت عبد الوهاب

٢١١	الفصل الأول : الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها ...
	المبحث الأول : خصائص الضريبة على المرتبات والأجور وما في
٢١٢	حكمها

صفحة

٢١٧	المبحث الثانى :	وعاء الضريبة أو الدخول الخاضعة لها
٢١٧	المطلب الأول :	نطاق الدخول الخاضعة للضريبة
٢٢٢	المطلب الثانى :	أنواع الدخول الخاضعة للضريبة
٢٢٨	المبحث الثالث :	حالات الإعفاء من الضريبة
٢٣٣	المبحث الرابع :	قواعد ربط الضريبة وتحصيلها وضمانات التحصيل
	الفصل الثانى :	الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن
٢٥٠		غير التجارية وغير الصناعية
	المبحث الأول :	خصائص الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها
٢٥١		من المهن غير التجارية
٢٥٦	المبحث الثانى :	نطاق الخضوع للضريبة
٢٧٢	المبحث الثالث :	وعاء الضريبة
٢٧٢	المطلب الأول :	المبادئ التى تحكم تحديد وعاء الضريبة ...
٢٧٦	المطلب الثانى :	كيفية تحديد الربح الصافى الخاضع للضريبة ...
٢٨٠	المبحث الرابع :	ربط الضريبة وتحصيلها

طبعة نفيسة مصر

القجالة — القاهرة

4
BIBLIOTHECA ALEXANDRINA
مكتبة الإسكندرية



0171079